

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO
NÚCLEO DE MONOGRAFIAS

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA**

CURITIBA
2006

MARINA DA CUNHA PILATTI

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA**

Monografia apresentada ao Núcleo de Monografias como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Betina Grupenmacher.

CURITIBA

2006

TERMO DE APROVAÇÃO

MARINA DA CUNHA PILATTI

A INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito no Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientadora: Prof.^a Betina Grupenmacher

Prof. José Roberto Vieira

Prof. Elizeu de Moraes Correa

Curitiba, 24 de outubro de 2006.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivos a análise e a reflexão sobre a técnica da substituição tributária progressiva. Portanto, após uma exposição acerca da relação jurídica tributária em si e da sujeição passiva – o que se faz imprescindível para a compreensão do tema principal – busca-se expor o motivo pelo qual foi implementada a referida técnica em território brasileiro, a sua incorporação e aprimoramento legal, bem como as conseqüências de sua utilização para as pessoas por ela atingidas.

Ressalte-se que, embora a substituição tributária progressiva tenha sido recepcionada através da emenda constitucional n.º 3/93, em nossa Magna Carta, mais especificamente em seu artigo 150, § 7º, muitos doutrinadores entendem que ela seria inconstitucional, por violar alguns princípios constitucionais relevantes, e, conseqüentemente, não respeitar as garantias e direitos dos cidadãos. Face essa polêmica criada ao redor da técnica em questão, visa-se fazer um estudo crítico, apresentando os motivos mais ponderantes pelos quais os doutrinadores têm defendido tal posição.

Palavras-chaves: substituição tributária progressiva, crítica doutrinária, inconstitucionalidade, violação de princípios, desrespeito as garantias e direitos do cidadão.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
1. DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	03
1.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	03
2.2 A NORMA TRIBUTÁRIA E SEUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS	04
2.3 O OBJETO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	06
2.4 O SUJEITO ATIVO	08
2.5 O SUJEITO PASSIVO	09
2. SUJEIÇÃO PASSIVA POR RESPONSABILIDADE	14
2.1 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA	14
2.1.1 Transferência por Solidariedade.....	14
2.1.2 Transferência por Sucessão.....	16
2.1.3 Transferência por Responsabilidade.....	18
2.2. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO	20
2.2.1 Substituição Tributária Regressiva	23
2.2.2 Substituição Tributária Regressiva	24
3. DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	26
3.1 ORIGEM EM TERRITÓRIO BRASILEIRO	26
3.2 DISCIPLINAMENTO LEGAL	27
3.3 OPERACIONALIDADE DO INSTITUTO	30
4. DAS CRÍTICAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	33
4.1 TRIBUTAÇÃO DE FATO INEXISTENTE	33
4.2 UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA.....	37
4.1 PAGAMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTOS	41
4.1 PREVISÃO DE RESTITUIÇÃO	43
5. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL	48
CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS	53

INTRODUÇÃO

Através da emenda constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, foi recepcionado pelo nosso ordenamento constitucional, em seu artigo 150, § 7º, o instituto da substituição tributária progressiva. Embora ele já existisse legalmente desde 1966, quando foi implementado o Código Tributário Nacional, somente em 1993 ele foi alçado a nível constitucional. Todavia, em que pese sua “constitucionalização”, bem como as decisões recentes do Supremo Tribunal Federal no sentido da sua constitucionalidade, ele continua sendo alvo de inúmeras críticas doutrinárias, havendo uma forte corrente defensora da sua inconstitucionalidade.

Portanto, visa-se com o presente estudo analisar o instituto da substituição tributária progressiva em todos os seus aspectos, assim como identificar as principais características da sua técnica de funcionamento para, então, demonstrar o motivo pelo qual grande parte dos doutrinadores tem caracterizado-no como sendo inconstitucional. Assim, para uma melhor compreensão do tema, seguiremos uma seqüência lógica, partindo da relação jurídica tributária, do sujeito passivo, da sujeição passiva por responsabilidade, para, então chegarmos a substituição tributária progressiva e suas críticas.

Deste modo, este trabalho terá início com uma exposição acerca das normas tributárias e de seus elementos constitutivos, momento em que será demonstrado como se aperfeiçoa o vínculo jurídico tributário entre o sujeito ativo – credor do tributo – e o sujeito passivo – devedor do tributo. A partir de então, serão analisados ambos os sujeitos citados, além do objeto em si da relação jurídica tributária, dando uma maior ênfase ao sujeito passivo tributário, elemento cuja compreensão se faz indispensável para que se entenda o instituto da substituição tributária progressiva.

No segundo capítulo, trará-se à luz deste trabalho a sujeição passiva por responsabilidade, a qual se divide em sujeição passiva por transferência e sujeição passiva por substituição. Serão, então, demonstradas as diferenças essenciais entre essas duas modalidades, com destaque para o grande fator diferenciador, o fato de que na sujeição por transferência há necessidade de ocorrência de um evento posterior para que o terceiro venha a ser responsabilizado a pagar o tributo, enquanto que na sujeição por substituição a obrigação de pagar o tributo já nasce para o terceiro, independentemente da ocorrência de um evento posterior. Ademais, serão destacadas as subespécies de cada uma das referidas espécies de sujeição

passiva tributária, quando, então, será apresentada a substituição tributária progressiva.

No terceiro capítulo, por sua vez, proceder-se-á a análise da substituição tributária progressiva em si, partindo de um breve histórico, onde será demonstrado o motivo pelo qual ela foi implementada em território brasileiro. Em seguida será apresentado o seu disciplinamento legal, desde sua inserção em nosso ordenamento infraconstitucional, em 1966, até sua inserção em nossa Magna Carta, em 1993, para, então ser explicado o seu mecanismo legal de funcionamento. Nesta etapa do trabalho serão apresentadas as principais características da presente técnica de arrecadação tributária, como o fato de ela utilizar um fato gerador presumido e uma base de cálculo também presumida, peculiaridades que a tornam uma técnica muito distinta das outras e alvo de tantas críticas.

Assim, após uma elucidação acerca da substituição tributária progressiva em si, passar-se-á, na quarta etapa deste estudo, a demonstrar os motivos pelos quais uma parcela dos doutrinadores vem afirmando a inconstitucionalidade deste instituto, sendo, então, apresentado individualmente cada característica dele e o respectivo princípio constitucional ou tributário violado. Logo, será demonstrado que a tributação com base em fato gerador presumido - futuro e incerto - fere o princípio da segurança jurídica e da tipicidade, além de ser um procedimento vedado pela nossa Constituição; a utilização de uma base de cálculo presumida viola frontalmente o princípio da capacidade contributiva; o pagamento antecipado do tributo infringe o princípio da não cumulatividade; e a previsão de restituição, conforme disposta na Constituição, fere o princípio do não-confisco. Ademais, nesse quarto capítulo destacar-se-á que mesmo que a garantia de restituição seja interpretada extensivamente, conforme propõem alguns autores, ela não é suficiente para tornar a técnica da substituição tributária eficaz, visto resultar em inúmeras desvantagens.

Por fim, no quinto e último capítulo deste estudo, apresentar-se-á o entendimento jurisprudencial acerca do tema, dando destaque ao fato de que o Supremo Tribunal Federal vem mudando seu entendimento em relação à garantia de restituição do tributo pago, considerando-na devida não apenas no caso de não ocorrência de fato gerador, mas também em caso de pagamento a maior, fato que, embora se configure em uma maior garantia ao contribuinte, está longe de tornar a técnica eficaz.

1 – DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

1.1 – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

O Estado tem como fim primordial à realização do bem comum, motivo pelo qual desenvolve diversas atividades em diferentes áreas, tais como política, economia, social, administrativa, financeira, educacional e policial. Para custear tais atividades é imprescindível a existência de verba pública, ou seja, é necessário que o Poder Público disponha de dinheiro nos cofres públicos para poder financiá-las. Assim, o Estado utiliza-se do direito como o meio primordial para a obtenção dos recursos econômicos, sendo o tributo uma das formas empregadas para arrecadá-los.

O tributo, de acordo com o disposto no Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, “é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa publicamente vinculada”. Conforme ensina Geraldo Ataliba:

Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos aos desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).¹

Depreende-se, assim, que o tributo é um vínculo jurídico transitório, de cunho econômico, que nasce entre um sujeito ativo e um sujeito passivo, em razão da ocorrência real de um fato descrito e previsto em lei. São, portanto, as leis tributárias que criam os tributos, definindo quando nasce o dever de pagá-los, quem deve pagá-los e quem deve cobrá-los, sendo irrelevante a vontade das partes interessadas.

Ruy Barbosa Nogueira assevera que a Constituição discrimina e partilha os tributos, enquanto a legislação complementar traça o conceito dos fatos geradores e

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 31.

a lei material do poder competente descreve minuciosamente todos os elementos do fato gerador por meio das hipóteses de incidência.²

Conclui-se, assim, que as leis tributárias – ou normas tributárias – são o cerne do sistema tributário, sendo responsáveis por criar os tributos e, ao mesmo tempo, estabelecer os elementos constitutivos da relação jurídica tributária.

1.2 – A NORMA TRIBUTÁRIA E SEUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS

As normas tributárias têm como função precípua a regulação da relação existente entre Estado e contribuinte. Embora existam duas correntes, cada qual com uma proposta de estruturação distinta quanto a normas tributárias, tanto uma quanto a outra identificam os mesmos elementos no íterim destas. Logo, para este trabalho, a escolha por uma ou por outra proposta é irrelevante para a compreensão da idéia final, motivo pelo qual será adotada neste trabalho a proposta de Geraldo Ataliba.

De acordo com este autor, a norma tributária é formada por uma hipótese, um mandamento e uma sanção.³ A hipótese de incidência é a previsão abstrata de um fato que se concretizado dará origem a obrigação tributária; o mandamento é uma ordem imposta no caso do fato vir a ser praticado no mundo real (contém previsões teóricas de comportamentos humanos); e a sanção é uma pena aplicada em caso de descumprimento da ordem. São, portanto, três os elementos que constituem a norma tributária.

Quanto ao primeiro elemento dela – a hipótese de incidência – tem-se que ele consiste na descrição de um fato⁴ que se e quando ocorrido faz surgir a obrigação tributária, ou seja, a relação jurídica tributária. São fatos delineados abstratamente na norma, que, se concretizados no mundo real, fazem incidir o mandamento – segundo elemento normativo. Nas palavras de Maria Rita Ferragut:

² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed., São Paulo: Saraiva, 1995, pp. 141/142.

³ “Com efeito, a estrutura das normas jurídicas é complexa; não é simples, não se reduz a conter um comando pura e simplesmente. Toda norma jurídica tem hipótese, mandamento e sanção.” ATALIBA, **Geraldo. Hipótese de incidência tributária**. 5. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 39.

⁴ “Os fatos que entram na composição da hipótese da norma são livremente escolhidos pelo legislador no mundo fático. Passam, então, a constituir modelos de fato jurídicos, isto é, produtores de efeitos jurídicos.” FERRAGUT, Maria Rita. Fato gerador presumido. **Cadernos de Direito tributário e finanças públicas**. São Paulo, n. 16, jul./set., 1996, p. 69.

Assim, a hipótese prevê tanto um fato abstrato quanto a consequência jurídica desejada. O mecanismo é tal que, uma vez acontecido o fato, previsto hipoteticamente na norma, decorre necessariamente a consequência, também estatuída de maneira abstrata.⁵

Ressalte-se que a descrição destes fatos é feita de maneira tão minuciosa, que são identificáveis na hipótese de incidência quatro aspectos diferentes, quais sejam: material, pessoal, espacial e temporal.⁶ Em síntese, pode-se estabelecer que o aspecto (ou critério) material descreve o núcleo da hipótese de incidência, a ação em si contida nesta. É a descrição do fato que se praticado desencadeia o dever de pagar o tributo. O critério pessoal revela quem são os sujeitos da relação tributária – sujeito ativo e sujeito passivo. O critério espacial, por sua vez, determina onde deve ser adimplida a obrigação tributária, enquanto o critério temporal identifica o momento em que tal obrigação deve ser cumprida. Assim, se efetivado o aspecto material, isto é, se o fato descrito na hipótese de incidência se realizar no mundo real, haverá a incidência da norma tributária, a qual determinará um comportamento (um comando) e fará nascer o vínculo jurídico tributário.

Para que o vínculo jurídico tributário se aperfeiçoe é imprescindível a perfeita correspondência da descrição fática – fato real – com a descrição da norma – fato hipotético.⁷ Não basta a mera semelhança entre este e aquele, deve haver uma correlação rigorosa dos fatos⁸, o que caracteriza a subsunção.⁹ Destarte, a subsunção leva a incidência da norma ao caso concreto, fazendo surgir o direito subjetivo do Poder Público de exigir a prestação e o dever jurídico do contribuinte de

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Fato gerador presumido. **Cadernos de Direito tributário e finanças públicas**. São Paulo, n. 16, jul./set., 1996, p. 70.

⁶ Esta visualização de quatro aspectos na hipótese de incidência é o entendimento do Professor Geraldo Ataliba. (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 70). Já para o Professor Paulo B. Carvalho há ainda um quinto aspecto, que ele denomina de critério quantitativo. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p.168).

⁷ Conforme ensina Alberto Xavier, esta idéia emana do princípio da tipicidade tributária, segundo o qual a norma deve descrever rigorosamente os elementos constitutivos do fato gerador do tributo, sendo, ainda, indispensável a perfeita e integral verificação deles para que a norma passe a produzir seus efeitos. XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade de tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 87.

⁸ Em relação a correlação rigorosa da hipótese de incidência e do fato gerador, afirma José Jayme de Macedo Oliveira, que: “O fato para ser gerador jurídico-tributário carece de perfeita adequação entre a hipótese de incidência descrita na lei e a situação realizada concretamente pela pessoa, só então produzindo efeito jurídico ou consequência (contribuinte pagar o tributo). OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional** – comentários, doutrinas e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 292.

⁹ “Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.” ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 43.

realizar a prestação. Ocorre, assim, o nascimento do vínculo jurídico tributário, o qual é composto de três elementos principais: sujeito ativo – credor do tributo; sujeito passivo – devedor do tributo; e objeto, que é a prestação tributária em si. Todos estes elementos estão estabelecidos na norma jurídica tributária.

1.3 – O OBJETO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O objeto da relação jurídica tributária é a prestação que deve ser realizada – o dever imposto ao sujeito passivo em razão da incidência da norma tributária ao fato concreto. Pode-se dizer que ele é a obrigação tributária em si¹⁰. Este dever, geralmente, consiste na entrega de dinheiro aos cofres públicos como pagamento por uma movimentação de riqueza, podendo, entretanto, versar sobre deveres de fazer e não fazer¹¹, motivo pelo qual se adota a dualidade da obrigação tributária.

Destaque-se, porém, que o caráter dualista da obrigação tributária não decorre de uma compreensão pacífica entre os doutrinadores tributários, havendo divergências sobre o assunto, conforme é o entendimento de Marçal Justen Filho: “Qualquer que fosse o ponto de vista, porém, é insustentável aludir a uma noção da ‘teoria dualista da obrigação’, por parte do direito tributário”. Não se faz necessário, porém, uma exposição acerca desta discussão, sendo utilizado neste trabalho o caráter dualista da obrigação, em face do qual esta é dividida em obrigação principal e obrigação acessória¹², estrutura adotada e prescrita pelo próprio ordenamento tributário, seu artigo 113 do Código Tributário Nacional.¹³

¹⁰ Há autores que entendem que utilização da expressão ‘obrigação’ seria indevida, já que estaria se utilizando um termo do direito privado para se fazer menção a um instituto do direito público. Nesse sentido assevera Marçal Justen Filho que: “Sustentamos, porém, que é inútil aludir a uma obrigação tributária. Ao menos, a tentativa de identificar a figura tributária à figura de direito privado não merece êxito cientificamente. Nem ao menos, ao nosso ver, apresenta qualquer utilidade prática” (JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Cejup, 1986, p. 75) Todavia, no presente trabalho, será utilizada tal expressão, visto ser esta a forma adotada pelo Código Tributário Nacional. .

¹¹ “A relação tributária, eventualmente, compreende o dever diverso da prestação em dinheiro, exaurindo-se em deveres de fazer ou não fazer”.– JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Cejup, 1986, p. 89.

¹² Para Paulo Barros Carvalho as obrigações acessórias não podem ser chamadas assim, primeiramente porque não se tratam de obrigações, mas sim meros deveres, e segundo porque não são acessórias, já que não seguem o principal. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1998, pp.205/206.

¹³ art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A obrigação principal, segundo disposto em lei, tem como objeto o dever de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária que nasce com a ocorrência do fato gerador. Quanto ao seu nascimento, intrínseco a ocorrência do fato gerador, é entendimento sedimentado de que ele surge apenas no instante em que o fato se concretiza no mundo real. A questão polêmica tange-se ao objeto em si previsto na lei: “pagamento de tributo e penalidade pecuniária”, visto que a penalidade pecuniária não seria considerada tributo, segundo estabelece o próprio Código Tributário Nacional quando define o tributo.¹⁴ Portanto, entende-se que a obrigação tributária principal se refere ao pagamento de tributo. Neste sentido afirma Ruy Barbosa Nogueira: “A prestação pode consistir em pagamento de uma soma que é o débito do tributo. Nesse caso se tratará de obrigação principal (...)”¹⁵

A obrigação acessória constitui-se nos deveres de fazer ou não fazer impostos ao sujeito passivo para que contribua com a arrecadação e fiscalização dos tributos – por exemplo, o dever de extrair nota fiscal de serviço nas operações tributáveis, de nos submeter à fiscalização, etc. É “o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários”.¹⁶ De acordo com o disposto na legislação, art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, são prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, que tem por objeto a arrecadação e a fiscalização dos tributos. Seriam, portanto, destituídas de valor patrimonial.

Em relação ao objeto em si da relação jurídica tributária, relevante destacar que ele não pode ser estabelecido pelo legislador de modo arbitrário, devendo haver um respeito aos princípios tributários. Conforme muito bem ensina Ruy Barbosa Nogueira:

No que se refere ao objeto, não deve o *legislador* pretender excesso de prestação, deve procurar tributar proporcionalmente de acordo com a capacidade contributiva; também o aplicador não pode exigir mais do que devido nos termos da lei e na obrigação acessória não deve exigir o impossível, o impraticável.¹⁷

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

¹⁴ Estabelece o artigo 3º do CTN, que o tributo 3º, “é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa publicamente vinculada.”

¹⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 150.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 206.

¹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 150.

Portanto, para que não haja uma atuação discricionária daquele que institui a obrigação tributária em si, deve haver uma consideração dos princípios que fundamentam o direito tributário. Somente desta forma haverá um equilíbrio entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, embora, conforme afirma Marçal Justen Filho, o sujeito ativo seja beneficiado na fase legislativa, em face da supremacia do interesse público sobre o interesse privado.¹⁸

Realizado o objeto da relação jurídica tributária, esta se extingue, o que comprova o caráter eminentemente transitório da obrigação tributária. Neste sentido afirma Geraldo Ataliba que “depois de cumprido o objeto, depois que o sujeito passivo pratica aquele comportamento que estava previsto, desaparece o laço obrigacional, extinguindo-se o liame entre os dois sujeitos.”¹⁹

1.4 – O SUJEITO ATIVO

O sujeito ativo da relação tributária é aquele que pode cobrar o tributo, é sempre o credor da obrigação tributária. Tem o direito subjetivo de exigir a prestação, direito este atribuído por lei, visto que somente esta pode designar alguém como sujeito ativo de uma relação. Ele é sempre designado através da hipótese de incidência, podendo ser definido implicitamente ou explicitamente.²⁰

De acordo com o disposto no artigo 119 do Código Tributário Nacional: “o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

O sujeito ativo sempre tem capacidade tributária ativa, isto é, tem o poder de cobrar tributos, a qual não se confunde com competência tributária, que é a aptidão genérica das pessoas de direito público para criar e cobrar tributos, e que é concedida apenas a alguns sujeitos ativos. Destaque-se que todo aquele que tem competência tributária tem capacidade tributária, mas a recíproca não é verdadeira, existindo casos em que há capacidade, mas não há competência, como é o caso da parafiscalidade.

¹⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Cejup, 1986, pp. 84/85.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 42.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 48/49.

Este fenômeno, denominado de parafiscalidade, consiste na atribuição legal da titularidade dos tributos a pessoas diversas daquela que os criam. Conforme conceitua Roque Carrazza:

(...) é a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou de interesse público), diversas do ente imposto, que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos.²¹

Portanto, o sujeito ativo no caso da parafiscalidade não é aquele que institui o tributo, mas outro a quem é delegado a capacidade para cobrar o tributo, sendo esse outro uma pessoa de direito público ou privado que persegue interesses públicos. Este, a quem é delegada a capacidade tributária, deve estar definido explicitamente por lei.²²

Assim, a parafiscalidade é suficiente para demonstrar que a norma disposta no artigo 119 é insatisfatória para definir sujeito ativo, sendo melhor que o legislador utilizasse a expressão 'capacidade tributária' do que 'competência tributária', a qual não é inerente a todo sujeito ativo. Todavia, destaque-se que havendo ou não parafiscalidade, ou seja, tendo o sujeito ativo competência e capacidade tributária, ou apenas capacidade tributária, o regime tributário será o mesmo, e o sujeito ativo poderá exigir do sujeito passivo a realização do objeto previsto na norma.

1.5 – O SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, aquele que tem o dever jurídico de realizar a prestação. É alguém indeterminado, visto que pode ser qualquer pessoa da sociedade, mas ao mesmo tempo determinável, já que a lei determina os elementos suficientes para definir claramente a pessoa sobre a qual a lei vai incidir, e que, portanto, será o sujeito passivo da relação.

Para que o indivíduo seja caracterizado como sujeito passivo da relação jurídica tributária é imprescindível que ele tenha capacidade tributária passiva, ou seja, tenha aptidão para figurar no pólo passivo da relação jurídica de natureza

²¹ CARRAZZA, Roque. **O Sujeito Ativo da obrigação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 40.

²² "A lei, quando quiser atribuir a titularidade de um tributo a outra pessoa, que não responsável pela feitura da lei, tem que ser expressa". ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 49.

fiscal. Esta capacidade independe da capacidade civil, o que significa que a obrigação de pagar o tributo pode recair sobre o relativamente ou o absolutamente incapaz.²³ Portanto, basta que o indivíduo preencha os elementos legais previstos para definir o sujeito passivo da obrigação, para que assim o seja considerado. Saliente-se, ainda, que a capacidade tributária passiva independe também da pessoa natural estar privada de suas atividades civis, comerciais ou profissionais ou da administração de seus bens ou negócios, assim como da pessoa jurídica estar regularmente constituída.

O sujeito passivo difere na obrigação principal e na acessória, segundo prescreve o próprio Código Tributário Nacional, em seus artigos 121²⁴ e 122²⁵. Enquanto na obrigação principal o sujeito passivo é o contribuinte ou o responsável, na obrigação acessória ele é “a pessoa obrigada pela legislação tributária ao cumprimento das prestações positivas ou negativas que constituem o seu objeto”.²⁶ Embora tal diferenciação tenha sua relevância, para este trabalho não se faz necessário um maior aprofundamento sobre ela, sendo analisado apenas o sujeito passivo na obrigação principal.

Convencionalmente entende-se que o sujeito passivo da obrigação tributária principal é o contribuinte, ou seja, aquele que manifestou riqueza, praticando o fato imponible (concretizando o fato hipotético previsto na norma).²⁷ Assim enfatiza Ruy Barbosa Nogueira:

Como objetivamente a situação fática é de conteúdo econômico, o titular ou beneficiário do fato deve ser em princípio o contribuinte, mesmo porque é com o resultado da realização do fato tributado que ganha para pagar o tributo ou manifesta capacidade contributiva.²⁸

²³ DENARI, Zelmo. Sujeito Ativo e Passivo da relação jurídica tributária. Ives Gandra da Silva Martins (coord). **Curso de direito tributário**. v. 1, 5. ed., Belém: Cejup – Centro de Estudos de Extensão Universitária, vol. 1, 1997, p. 196.

²⁴ Art. 121 – Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único – o sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

²⁵ Art. 122 – Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto.

²⁶ BORGES, Arnaldo. **O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 48.

²⁷ Nesse sentido ver o já citado artigo 121, I, do Código Tributário Nacional.

²⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 144.

Portanto, o contribuinte seria o responsável pelo pagamento do tributo, assim como por suportar este ônus, visto que da realização do fato gerador surgiria a vantagem econômica para ele, e, conseqüentemente, a possibilidade de pagamento do tributo ao fisco. Nos dizeres de Geraldo Ataliba, o contribuinte seria “a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo”.²⁹ Seria, então, o sujeito passivo direto, que em face da realização do fato gerador fica obrigado ao pagamento do tributo.

Nesse diapasão, ensina José Jayme de Macedo Oliveira que:

“Contribuinte” é os sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo, que praticou o ato descrito como núcleo do “fato gerador”, i. e., a quem se imputa autoria do fato imponible. Eis aí a denominada “sujeição passiva direta”, pois quem ocupa o pólo negativo da obrigação guarda a relação pessoal e direta referida na disposição em comento, cuja ratificação exsurge do exame do próprio fato gerador.³⁰

E, referindo-se ao sujeito passivo direto, Dino Jarach assevera que ele é o “sujeito que está obrigado ao pagamento do tributo por um ‘título próprio’, que ‘é obrigado por natureza, porque, em relação a ele, se verifica a causa jurídica do tributo’”.³¹

A regra geral, portanto, é a responsabilidade pela obrigação tributária do sujeito passivo direto. Entretanto, há hipóteses em que o contribuinte não é o sujeito passivo, ou seja, não é o responsável por realizar o pagamento do tributo ao sujeito ativo, recaindo a obrigação tributária sobre uma terceira pessoa.³² Verifica-se, então, que a lei ampliou o rol dos devedores tributários, permitindo a responsabilização de terceiros, ligados ao fato gerador. Nas palavras de Giuliani Forouge:

²⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 77.

³⁰ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional** – comentários, doutrinas e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 307.

³¹ JARACH, Dino. **O fato imponible** – Teoria Geral de direito tributário substantivo. Trad.: Dejalma Campos. vol. 15, 1. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 156.

³² De acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho, a integralização de um sujeito passivo alheio ao fato tributado na relação jurídica apresenta a natureza de sanção administrativa. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10 ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 230.) Ocorre que este entendimento não é pacífico, havendo divergências. Em sentido contrário: BORGES, Arnaldo. **O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 63.

Em geral, o sujeito do tributo (ou seja, o contribuinte, segundo a terminologia corrente) é o sujeito da obrigação, porém, em certos casos particulares, a lei atribui a condição de obrigado (que deve efetivar a prestação) a pessoas diferentes do contribuinte e que, por essa circunstância, se somam a este, ou atuam paralelamente a ele, ou também podem substituí-lo integralmente.³³

Ressalte-se que tal ampliação teve como principais fundamentos a praticidade, segurança e aceleração da arrecadação, a simplificação do lançamento tributário, e a concentração e facilitação da fiscalização. Trata-se, portanto, de responsabilidade legal tributária em oposição à sujeição passiva direta.

O terceiro responsável é aquele que tem o dever jurídico de realizar o pagamento do tributo, mas que não tem referibilidade natural ao fato típico tributário, não tendo também que suportar o ônus relativo ao pagamento. É, deste modo, pessoa diversa daquela que realizou o fato jurídico, mas que com esse tem alguma relação, vinculação. Conforme ensina Paulo Lucena de Menezes, ele “responde perante o ente tributante por obrigação de terceiros, sendo que seu vínculo com o fato gerador, apesar de necessariamente existente, é reflexo e mediato.”³⁴ Ressalte-se que a vinculação com o fato gerador e com o real contribuinte é imprescindível para que o terceiro venha a ser responsabilizado pelo fato, não podendo ser escolhido um outro indivíduo qualquer, de forma aleatória, o que feriria os princípios constitucionais reguladores do nosso ordenamento jurídico.³⁵

O sujeito passivo direto, ou seja, aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador é denominado de contribuinte, enquanto o terceiro que tem vinculação com o fato gerador, recebendo atribuição legal e expressa para adimplemento da obrigação tributária, é designado genericamente pela denominação de responsável³⁶, podendo este ser dividido em várias espécies, as quais variam de acordo com a classificação doutrinária adotada.

³³ FONROUGE, Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. Trad.: Geraldo Ataliba e Marco Greco, São Paulo: Lael, 1973, p. 97.

³⁴ MENEZES, Paulo Lucena de. **Curso de direito tributário**. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2001, p. 557.

³⁵ “Ao eleger o sujeito passivo da obrigação tributária o legislador deve obedecer a uma regra básica: só poderá onerar quem participou da ocorrência do fato típico. Não pode fazer recair a carga tributária sobre pessoa estranha ao fato gravado pela incidência fiscal. Noutro giro verbal, ninguém pode ser compelido pela lei a pagar tributo sem que tenha participado, de algum modo, da realização do *fato impositivo*”. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 229.

³⁶ Neste sentido ver o já citado artigo 121, II, do CTN.

Segundo a melhor doutrina, de Rubens Gomes de Souza³⁷, a responsabilidade pode ser dividida em duas espécies: por substituição e por transferência, sendo que esta pode ser subdividida em três subespécies: solidariedade, sucessão e responsabilidade propriamente dita, e, aquela, em duas, regressiva e progressiva. Estas espécies e subespécies serão mais profundamente analisadas no próximo capítulo.

³⁷ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 92/93.

2 – SUJEIÇÃO PASSIVA POR RESPONSABILIDADE

2.1 – RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA

A sujeição passiva por transferência é uma modalidade de sujeição passiva por responsabilidade, na qual a obrigação tributária surge para o sujeito passivo direito (o contribuinte), entretanto, em virtude de um fato posterior, é transferida para um terceiro, o responsável, por força de lei. Rafael Frattari, com muita clareza, explica que “pela transferência, a obrigação tributária que nasceu como tendo sujeito passivo o contribuinte X, é transferida para o contribuinte Y, em razão de determinado fato posterior ao nascimento da obrigação, regido por normas que alteram a responsabilidade tributária”.³⁸

A ocorrência do fato posterior é imprescindível para que o terceiro responsável se responsabilize pela obrigação, pois, caso contrário, se o contribuinte vier a realizar a obrigação, nada é exigido daquele. Pode-se dizer que este fato posterior produz efeitos modificativos na relação jurídica, visto que altera a sujeição passiva da obrigação. Assim, não cumprida a obrigação tributária pelo contribuinte, cabe ao responsável fazê-la, tendo, ainda, o direito de regresso contra o contribuinte, para que ele lhe restitua o *quantum* pago em face da obrigação, já que ele (o contribuinte) seria o real devedor.

Embora existam divergências quanto a divisão da sujeição passiva por transferência, para este trabalho será adotada a já citada proposta de Rubens Gomes de Souza.³⁹ Ele divide-a em três categorias distintas: por solidariedade, por sucessão e por responsabilidade.

2.1.1 – Transferência por Solidariedade

A transferência por solidariedade esta prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional, e se verifica quando duas ou mais pessoas são obrigadas a arcar com a mesma obrigação. Nos dizeres de José Jayme de Macedo Oliveira: “Há

³⁸ FRATTARI, Rafael. Sopesamento de princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 70, jul., 2001, p. 120.

³⁹ Vide nota nº 38.

solidariedade passiva no caso de, na mesma relação jurídica obrigacional, existir mais de um devedor, cada um obrigado à dívida toda (...).⁴⁰

E neste mesmo sentido leciona Vittorio Cassone:

A solidariedade é instituto que implica na co-responsabilidade, segundo a qual a obrigação é satisfeita, em sua totalidade, ou por um dos devedores, ou por alguns, ou por todos, de conformidade com o disposto em lei, a teor dos arts. 124 e 125 do CTN.⁴¹

De acordo com a proposta estipulada no ordenamento tributário, as hipóteses de solidariedade se resumem a duas, uma de fato – quando as pessoas têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal – e outra de direito – quando as pessoas são designadas como sendo solidárias pela própria lei.⁴²

Embora a expressão “interesse comum” seja muito abrangente, entende-se que a primeira hipótese de solidariedade ocorre quando mais de uma pessoa participa na realização do mesmo fato gerador, praticando-o conjuntamente. Arnaldo Borges explica que “interesse comum significa relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação principal cujo objeto é o pagamento do tributo”.⁴³ A segunda hipótese, por sua vez, verifica-se nos casos em que a lei ordinária prescreve a solidariedade entre as pessoas, obviamente entre pessoas que não revelam o interesse comum, mas que são vinculadas, de alguma maneira, ao fato gerador.⁴⁴

Nesta modalidade de sujeição passiva por transferência, a obrigação pode ser realizada por qualquer um dos solidariamente responsáveis, assim como qualquer um deles pode ser demandado para realizar a obrigação, motivo pelo qual se diz que todos os sujeitos são contribuintes. Pode-se dizer que o pagamento feito por um aproveita a todos, e que aquele que paga adquire a condição de obrigado indireto

⁴⁰ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional** – comentários, doutrinas e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 310.

⁴¹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 15. ed., São Paulo: Atlas, 2003, p.185.

⁴² Edita o artigo 124 do Código Tributário Nacional, que: “São solidariamente obrigados: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei.”

⁴³ BORGES, Arnaldo. **O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 81.

⁴⁴ Tal vinculação se faz necessária porque “não pode o legislador agir com absoluta discricionariedade ao estabelecer hipótese de solidariedade tributária.” OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional** – comentários, doutrinas e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 310

quanto à parte que caberia aos demais,⁴⁵ fato que o caracteriza como responsável. Concretizada a obrigação, ela se extingue em relação a todos os sujeitos passivos.

2.1.2 – Transferência por Sucessão

A modalidade de sujeição passiva por sucessão ocorre nos caso em que a obrigação se transfere para um terceiro em virtude do desaparecimento do devedor originário. Este terceiro sucede o contribuinte na obrigação tributária principal. Zelmo Denari, assim a contempla:

A sucessão tributária é um modelo de sujeição passiva legalmente previsto para assegurar a continuidade das relações jurídicas ativadas pelo contribuinte, que, por razões diversas (v.g., venda do estabelecimento comercial, industrial ou profissional, venda de bem patrimonial, móvel ou imóvel; morte ou falência), deve ser sucedido na relação jurídica tributária.⁴⁶

Tal hipótese é prevista pelo ordenamento jurídico com a finalidade de assegurar a continuidade da relação jurídica tributária, independentemente da ocorrência de um fato posterior, para que assim haja a satisfação integral dos interesses envolvidos na relação jurídica. Há, deste modo, uma mudança quanto ao titular do dever de pagar o tributo, com a finalidade de que este seja efetivamente pago.

A responsabilidade tributária por sucessão – ou transferência por sucessão – é abordada nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem diferentes espécies de sucessão. O artigo 129 versa sobre a regra geral imposta a todas as espécies de sucessão, estabelecendo que “o sucessor é obrigado a pagar o tributo quer o crédito tributário esteja definitivamente constituído ou em curso de constituição até a data da sucessão e obriga-se, também, ao pagamento daqueles constituídos posteriormente à sucessão, desde que decorrentes de obrigações tributárias surgidas até a sucessão”.⁴⁷

⁴⁵ MENEZES, Paulo Lucena de. **Curso de direito tributário**. 8. ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2001, p. 559.

⁴⁶ DENARI, Zelmo. Sujeito Ativo e Passivo da relação jurídica tributária. Ives Gandra da Silva Martins (coord). **Curso de direito tributário**. v. 1, 5. ed., Belém: Cejup – Centro de Estudos de Extensão Universitária, vol. 1, 1997, p. 201.

⁴⁷ BORGES, Arnaldo. **O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, pp. 85/86.

O artigo 130 do CTN, por sua vez, prevê a primeira espécie de sucessão, a sucessão imobiliária, a qual trata da obrigação de pagamento de impostos, taxas ou contribuições de melhoria sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse dos bens imóveis. Segundo esta disposição normativa, o adquirente do bem responde solidariamente com o transmitente, pelos débitos relativos a tais obrigações, visto que estes acompanham o imóvel. Isto significa que o sucessor imobiliário fica obrigado ao pagamento de tais tributos, de maneira solidária com o sucedido, se este não os houver quitado. Há, porém, uma exceção a regra, no caso de arrematação em hasta pública, onde os débitos tributários mencionados sub-rogam-se sobre o preço da arrematação.⁴⁸

Outra espécie de sucessão é a comercial, prevista nos artigos 132 e 133 do CTN. O primeiro destes dispositivos estabelece que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão⁴⁹, transformação⁵⁰ ou incorporação de outra em outra⁵¹, será responsável, na qualidade de sucessora tributária, pelos débitos tributários da pessoa jurídica dissolvida, até a data em que as operações ocorreram. O mesmo ocorre nos casos de extinção da pessoa jurídica de direito privado, em que o sócio remanescente ou seu espólio continua explorando a respectiva atividade, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.⁵² O artigo 133 versa sobre a responsabilidade daquele que adquirir de outrem, a qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual. O adquirente responderá pelos tributos devidos até a data do ato, relativos a estes bens adquiridos, de duas maneiras: de maneira original, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; ou de maneira subsidiária com o alienante, se este prosseguir na exploração ou reiniciá-la no prazo de seis meses, a contar da data da alienação.

⁴⁸ Esta exceção quanto a arrematação em hasta pública foi prevista pelo legislador com a finalidade de proteger e assegurar os leilões judiciais, visto que a aquisição por este modo gera uma tranquilidade tributária no sentido de que o imóvel passa do sucedido para o sucessor livre de qualquer ônus tributário. RODRIGUES, Ulysses Renato Pereira. **Curso elementar de direito tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 68.

⁴⁹ A fusão é a união de duas ou mais pessoas jurídicas para formar uma nova.

⁵⁰ A transformação é a passagem de uma espécie de pessoa jurídica para outra, independentemente de dissolução ou liquidação.

⁵¹ A incorporação ocorre quando uma pessoa jurídica é absorvida por outra, sendo que aquela desaparece e esta permanece.

⁵² É o que prevê o parágrafo único do artigo 122 do CTN.

Há quem diga haver uma terceira espécie de sucessão, que seria a sucessão *causa mortis*, prevista nos incisos II e III do artigo 131 do Código Tributário Nacional, e que, como o próprio nome revela, decorre do falecimento do contribuinte.⁵³ Ela compreende dois momentos sucessórios distintos: um até a data da abertura da sucessão e outro até a data da partilha ou adjudicação.⁵⁴ Assim, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até aquele primeiro momento, responde o sucessor a qualquer título (herdeiros legítimos ou testamentários) e o cônjuge meeiro (titular da parte correspondente à metade dos bens pertencentes à sociedade conjugal, em casamento pelo regime de comunhão universal) até o montante do quinhão, do legado ou da meação; enquanto que pelos tributos devidos até o segundo momento responde o espólio.

E por fim, conforme sustenta Zelmo Denari, pode-se aludir, ainda, a uma quarta espécie de sucessão, a sucessão falimentar, a qual seria decorrente da falência do estabelecimento comercial, industrial ou profissional. Explica ele que:

Nesta hipótese, da mesma sorte, as relações jurídicas ativadas pelo falido, antes da quebra, precisam ser subsumidas por alguma entidade capaz de dar-lhes continuidade até a integral satisfação de todos os interesses envolvidos na falência. Essa entidade é a massa falida, que também se sub-roga nos direitos e obrigações tributárias do falido, *ex vi* do disposto no art. 184 do CTN.⁵⁵

2.1.3 – Transferência por Responsabilidade

A transferência por responsabilidade, conforme o ordenamento tributário nacional é denominada de responsabilidade de terceiros, havendo, ainda, quem a classifique como responsabilidade propriamente dita⁵⁶ para diferenciar da espécie

⁵³ Neste sentido: OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional** – comentários, doutrinas e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 326; DENARI, Zelmo. Sujeito Ativo e Passivo da relação jurídica tributária. Ives Gandra da Silva Martins (coord). **Curso de direito tributário**. v. 1, 5. ed., Belém: Cejup – Centro de Estudos de Extensão Universitária, vol. 1, 1997, p. 203.

⁵⁴ Embora o CTN trate do primeiro momento arrolado no inciso III e do segundo momento no inciso II, ambos do artigo 131, a ordem cronológica correta seria esta, visto que primeiro a responsabilidade recai sobre o espólio e depois sobre os sucessores e cônjuges meeiros. Neste sentido: OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional** – comentários, doutrinas e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 327 e BORGES, Arnaldo. **O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 88.

⁵⁵ DENARI, Zelmo. Sujeito Ativo e Passivo da relação jurídica tributária. Ives Gandra da Silva Martins (coord). **Curso de direito tributário**. v. 1, 5. ed., Belém: Cejup – Centro de Estudos de Extensão Universitária, vol. 1, 1997, p. 204.

⁵⁶ RODRIGUES, Ulysses Renato Pereira. **Curso elementar de direito tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, pp. 61/62.

geral de sujeição passiva denominada de sujeição passiva por responsabilidade, da qual a subespécie em questão faz parte. Como não convém para este trabalho uma exposição mais aprofundada sobre tal denominação, será utilizada a expressão responsabilidade de terceiros.

Sobre ela dispõe o Código Tributário Nacional em seu artigo 134, o qual estabelece como um de seus pressupostos: a impossibilidade de o sujeito ativo exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Destaque-se que o motivo de tal impossibilidade não é o mesmo para cada hipótese prevista nos incisos do supracitado artigo, variando de acordo com o caso. Portanto, além do inadimplemento da obrigação por parte do contribuinte – requisito que caracteriza a modalidade de transferência tributária – é imprescindível também que o contribuinte não possa ser demandado para o cumprimento da mesma.

Há, ainda, um terceiro requisito a ser preenchido para que o terceiro adquira a posição de responsável em face da obrigação devida pelo contribuinte. Arnaldo Borges, quando trata do assunto, expõe: “as pessoas indicadas nos vários incisos do art. 134 só adquirem o *status* de responsáveis tributários em relação ‘aos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis’.”⁵⁷ É necessário, então, a intervenção do terceiro no fato gerador do tributo ou sua omissão na prática de ato a que estava compelido a realizar. Conclui-se, assim, que o terceiro somente responderá pelo débito tributário do contribuinte se, não tendo este o quitado, não houver possibilidade do sujeito ativo vir a cobrar dele (do contribuinte) tal débito, e aquele (o terceiro) tiver intervindo diretamente nas situações constitutivas dos fatos geradores do referido tributo ou tiver se omitido culposamente da prática de atos a que estava obrigado.

As hipóteses de responsabilidade de terceiros previstas pelo Código Tributário Nacional são as seguintes: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos; II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devolvidos por estes; IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V – o síndico e o comissionário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI – os tabeliões, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos

⁵⁷ BORGES, Arnaldo. **O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 100.

praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício; VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Cumprido salientar, também, que a responsabilidade do terceiro não alcança as penalidades punitivas, mas tão somente as de caráter moratório, segundo previsto no parágrafo único do artigo 134. Zelmo Denari, em sua exposição sobre o tema muito bem salienta:

Outra particularidade, nesta sede, decorre do disposto no parágrafo único do art. 134: os responsáveis tributários em causa somente respondem pelas penalidades pecuniárias de caráter moratório, vale dizer, não respondem pelas penalidades pecuniárias aplicadas em decorrência da prática de infração à lei tributária. Pelos ilícitos fiscais praticados pelos contribuintes e apurados pela fiscalização, a qualquer tempo, respondem somente seus partícipes.⁵⁸

Por fim, a última questão a ser exposta quanto à modalidade de responsabilidade por terceiros é no que tange ao artigo 135 do CTN, o qual versa sobre a responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infrações de lei, contrato social ou estatutos. Segundo alguns autores⁵⁹, tal norma não define caso de responsabilidade tributária, e sim de substituição legal tributária. Entretanto, a melhor doutrina⁶⁰ entende que ela trata de responsabilidade por terceiros, sendo que aqui, o terceiro requisito a ser preenchido para que o terceiro adquira o status de responsável, é distinto do exposto acima, configurando-se na realização de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

2.2 – RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

Embora a sujeição passiva por substituição também seja uma modalidade de responsabilidade, ela possui características bem distintas da sujeição passiva por transferência, sendo perfeitamente identificável quando se trata de uma ou de outra

⁵⁸ DENARI, Zelmo. Sujeito Ativo e Passivo da relação jurídica tributária. Ives Gandra da Silva Martins (coord). **Curso de direito tributário**. v. 1, 5. ed., Belém: Cejup – Centro de Estudos de Extensão Universitária, vol. 1, 1997, p. 199.

⁵⁹ Neste sentido: BORGES, Arnaldo. **O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 101; RODRIGUES, Ulysses Renato Pereira. **Curso elementar de direito tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 65.

⁶⁰ Neste diapasão: DENARI, Zelmo. Sujeito Ativo e Passivo da relação jurídica tributária. Ives Gandra da Silva Martins (coord). **Curso de direito tributário**. v. 1, 5. ed., Belém: Cejup – Centro de Estudos de Extensão Universitária, vol. 1, 1997, p. 200; OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional** – comentários, doutrinas e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 338.

hipótese. Nesta, a lei originariamente impõe como sujeito passivo da obrigação tributária principal o responsável, não havendo a necessidade de ocorrência de um fato posterior para que ele seja responsabilizado, como ocorre na hipótese de sujeição por transferência. A obrigação, portanto, já nasce tendo como sujeito passivo um terceiro, que, mesmo não tendo praticado o fato gerador, se responsabiliza pelo pagamento dos tributos advindos de tal prática. Pode-se dizer que o substituto assume a posição de contribuinte. Nas palavras de Paulo Lucena de Menezes:

Já na substituição, como o próprio vocábulo indica, o sujeito passivo indireto [o responsável] ocupa, desde o nascimento da obrigação tributária, o lugar reservado originalmente ao sujeito passivo direto, sendo desnecessária a superveniência de qualquer fato novo para que assuma a responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Logo, é a própria lei que impõe o surgimento da obrigação tributária vinculada a pessoa diversa daquela que efetivamente promoveu o evento jurídico tributável.⁶¹

Este terceiro, denominado genericamente de responsável, e especificamente de substituto, responde pela obrigação principal decorrente do fato gerador praticado pelo contribuinte em razão de possuir algum vínculo com tal fato, não podendo ser escolhido aleatoriamente e de forma discricionário pelo legislador, como já restou consignado no item 1.5 do Capítulo I deste trabalho. Deve haver uma relação indireta entre o terceiro e o real contribuinte, um nexó jurídico ou econômico que o permita ser considerado como substituto. Héctor Villegas, em sua explicação sobre o tema, quando trata dos aspectos comuns entre os responsáveis solidários e os substitutos, assim conclui:

Se o fisco os declara sujeitos passivos, não o faz com base numa total discricionariedade (não se pode declarar alguém responsável solidário ou substituto de seu vizinho ou amigo, pelo só fato de sê-lo). O fisco faz tal coisa porque os particulares transformados em responsáveis solidários ou substitutos têm algum nexó econômico ou jurídico com o destinatário legal tributário (paternidade, tutela, curatela, sindicatura, atividade que permita retenção ou percepção na fonte, etc.).⁶²

Embora o substituto seja originariamente o responsável pela obrigação tributária, de acordo com alguns doutrinadores, entre os quais encontramos Geraldo

⁶¹ MENEZES, Paulo Lucena de. **Curso de direito tributário**. 8. ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2001, p. 559.

⁶² VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Trad.: Roque Antonio Carrazza, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 114.

Ataliba e Aires Barreto, o encargo tributário, nas hipóteses de substituição, é suportado pelo substituído, havendo apenas o comparecimento do substituto na relação jurídica formal para efetivar o pagamento.⁶³ Quer-se dizer com isto que o ônus econômico permanece sendo do contribuinte, consistindo a responsabilidade do substituto apenas na concretização da obrigação, ou seja, no dever jurídico de recolher o imposto aos cofres do Estado. Todavia, isso não significa que o substituto realize a obrigação em nome do contribuinte, pois se assim o fosse, em caso de não pagamento do tributo, o demandado para realizá-lo seria o contribuinte e não o substituto, como ocorre. Conclui-se, deste modo, que o substituto paga o tributo em seu próprio nome, sem, contudo, suportar pecuniariamente a carga do tributo.

Para que o substituto não arque com o encargo tributário, o que comprometeria a validade do instituto da substituição, prevê a lei a possibilidade de restituição imediata dele, o que pode ser realizado por meio de retenção na fonte ou percepção. Na primeira hipótese, o substituto deduz uma parte da soma devida por ele ao substituído para efetivar o pagamento do tributo a que ele está obrigado a pagar em face da substituição tributária; enquanto que na segunda, ele recebe do substituído um montante tributário, que, posteriormente, servirá para realizar a obrigação tributária perante o Fisco.⁶⁴ Aqui, diferentemente do que ocorre na responsabilidade por transferência, o reembolso não ocorre mediante a ação de regresso, sendo que a própria lei já prevê o direito à restituição do montante pago a título de tributo pelo substituto. Há, ainda, uma terceira hipótese de restituição – que será melhor analisada no próximo capítulo – que é prevista para os casos de substituição tributária progressiva, quando o tributo é pago e o fato gerador não ocorre no mundo real. Prevê a lei, que, ocorrido isto, o Estado deverá restituir ao sujeito passivo o montante pago pelo tributo, de forma imediata e preferencial.

O Código Tributário Nacional versa sobre a substituição tributária em seu artigo 128, dispondo que a lei tributária pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. De tal norma subtraem-se duas conclusões: a primeira delas é que o indivíduo

⁶³ ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 49, jul./set., 1989, p. 75.

⁶⁴ VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Trad. Roque Antonio Carrazza, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 115.

apenas assume a figura de substituto diante de previsão legal expressa; e a segunda, é que a atribuição de responsabilidade ao substituto pode ser total – com exclusão da responsabilidade do contribuinte-substituído – ou parcial – com a responsabilização do contribuinte-substituído em caráter supletivo.

Por fim, destaque-se que a substituição tributária pode ser dividida em duas hipóteses de acordo com o momento da realização do fato gerador da obrigação, quais sejam: regressiva, também denominada de substituição tributária ‘para trás’; ou progressiva, substituição tributária ‘para frente’.

2.2.1 – Substituição Tributária Regressiva

A substituição tributária regressiva ocorre quando a lei confere ao sujeito passivo a responsabilidade pela realização de uma obrigação tributária cujo fato gerador ocorreu no passado. Trata-se, portanto, de uma postergação do momento em que o tributo deverá ser recolhido, visto que o fato gerador ocorre, e somente depois, em um segundo momento, nasce o dever do terceiro responsável (o substituto) de pagar o tributo. Pode-se dizer que “o Fisco recebe o tributo com atraso, ou seja, em estágio mais avançado do ciclo produtivo-distributivo”.⁶⁵

A título exemplificativo temos o imposto sobre circulação de mercadoria e serviço – ICMS, que recai sobre o frigorífico.⁶⁶ Este recolhe o imposto que, em tese, é devido pelo pecuarista em face da venda do gado, ficando responsabilizado pelo pagamento de tributo referente à operação já ocorrida. O frigorífico substitui o contribuinte (pecuarista) que se encontra no estágio inicial do ciclo produtivo-distributivo.

A maior polêmica acerca desta modalidade é no que tange a caracterização dela como hipótese de diferimento. Asseveram alguns autores, como Walter Gaspar⁶⁷, que a substituição tributária regressiva confunde-se com o fenômeno do diferimento, visto ambos tratarem do adiamento do recolhimento do tributo, que pode vir a ocorrer em longa etapa de comercialização. Entretanto, conforme entende a

⁶⁵ DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed., São Paulo: Atlas, 2002, p. 225.

⁶⁶ FRATTARI, Rafael. Sopesamento de princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, jul., 2001, p. 122.

⁶⁷ GASPAR, Walter. **ICMS Comentado**. 6ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 1998, p. 148.

outra parte da doutrina – posição sustentada por José Eduardo Soares de Melo⁶⁸ – eles são institutos diferentes, possuindo apenas algumas semelhanças. Não convém, para o presente estudo, um detalhamento acerca desta discussão, visto que em nada contribuiria para o objetivo deste trabalho.

2.2.2 – Substituição Tributária Progressiva

Esta modalidade de substituição tributária verifica-se nos casos em que a lei atribui ao substituto a responsabilidade pelo recolhimento de tributo devido em razão de um fato futuro. Ou seja, há a definição antecipada do sujeito passivo da obrigação e sua conseqüente responsabilização pelo pagamento do tributo, mesmo antes da materialização do fato gerador. Zelmo Denari assim leciona: “o modelo progressivo de substituição tributária importa no recolhimento do tributo antes da efetiva ocorrência do fato gerador”.⁶⁹ Veja-se, também, a completa definição sobre esta modalidade traçada por Paulo Roberto Coimbra Silva:

Na chamada “substituição tributária progressiva” ou “para frente” impõe-se a antecipação do recolhimento integral do imposto, calculado sobre uma base de cálculo estimada, pretendendo-se a consecução dos efeitos da norma tributária se a prévia ou, ao menos, concomitante realização do pressuposto material nela descrito.⁷⁰

Como exemplo desta modalidade de tributação temos o imposto sobre circulação de mercadoria e serviço que recai sobre o comércio de veículos automotores.⁷¹ Pela sistemática vigente, a montadora, na condição de substituta, fica responsabilizada pelo pagamento antecipado do tributo – ICMS – em relação a fato gerador futuro, qual seja, a venda do automóvel pela concessionária (a substituída) ao consumidor final.

Presume-se, então, a ocorrência de um fato gerador, e, em face dele, é exigido o pagamento de um tributo pelo substituto. Cumpre salientar, ainda, que o valor do tributo a ser pago também é estimado, uma vez que calculado com base no valor presumido da operação futura, visto que não tendo ela ocorrido, não há como

⁶⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 180.

⁶⁹ DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed., São Paulo: Atlas, 2002, p. 225.

⁷⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O regime da substituição tributária progressiva à luz dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. **Revista Dialética de direito Tributário**. São Paulo, n. 41, fev., 1999, p. 57.

⁷¹ SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 199.

saber o seu *quantum* exato. Neste sentido, José Eduardo Soares de Melo explica que “na substituição progressiva o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor também incerto.”⁷²

Verifica-se, assim, que o instituto da substituição tributária progressiva, além de inverter a lógica da incidência normativa – segundo a qual ocorrido o fato gerador haverá, posteriormente, a incidência da norma tributária – baseia-se em presunções, o que o torna alvo de críticas doutrinárias e questionamentos judiciais. Destarte, ele será analisado mais profundamente nos próximos capítulos.

⁷² MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS** – Teoria e Prática. 7. ed., São Paulo: Dialética, 2004, p. 156.

3 – DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

3.1 – ORIGEM EM TERRITÓRIO BRASILEIRO

A técnica da substituição tributária progressiva foi adotada, primeiramente, em solo brasileiro, com vistas a atender a uma reivindicação dos próprios contribuintes. Tal exigência estava intimamente ligada ao fato de que com a implantação do ICM, alguns ramos de atividades estavam sendo diretamente atingidos pela concorrência desleal, em face da dificuldade de fiscalização. A sonegação fiscal por parte de muitos contribuintes, com a conseqüente redução de custos e aumento da margem de lucro, comprometia a competição em tais segmentos empresariais. Por tal razão, os contribuintes do ICM pleitearam que fosse utilizada a cobrança antecipada do imposto, o que seria vantajoso tanto para o contribuinte quanto para o Fisco, visto que de um lado seria utilizada uma taxa inferior àquela efetivamente agregada (40%), e, de outro, proporcionaria o imediato ingresso de receita.⁷³

Houve, então, a implementação do instituto, que, em um primeiro momento, tinha como finalidade precípua dificultar a evasão fiscal e facilitar a arrecadação, sido inspirada principalmente no princípio da praticabilidade da tributação.⁷⁴ Com efeito, concentrando a retenção e o recolhimento do tributo devido nas operações subseqüentes em poucos fabricantes, reduzir-se-ia, em muito, a probabilidade da sonegação fiscal, e, conseqüentemente a concorrência desleal, visto que aqueles atingidos pela tributação seriam compelidos a arcar com os mesmo tributos, na mesma proporção. Além disso, o pagamento antecipado do futuro crédito tributário, promoveria a arrecadação de maneira menos dispendiosa e mais eficiente para o Fisco.⁷⁵ E, definitivamente, foi o que ocorreu.

Comprovada a eficácia do instituto, houve a ampliação do leque de produtos que estavam submetidos àquele regime tributário, bem como a sua utilização para

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. A Substituição Tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 26, nov., 1997, pp. 27/37.

⁷⁴ FRATTARI, Rafhael. Sopesamento de princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 70, jul., 2001, p. 122.

⁷⁵ Zelmo Denari, quando trata das vantagens da modalidade de substituição tributária progressiva, assim afirma: “é cada vez mais freqüente – em todos os Estados da Federação – a instituição desse modelo de sujeição passiva, em nome da modernidade do sistema impositivo, pois é muito mais cômodo e econômico, para a administração pública, concentrar a fiscalização num só sujeito passivo, lançando e cobrando o tributo do substituto tributário.” DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed., São Paulo: Atlas, 2002, p. 209.

outros impostos, fazendo-se necessário uma melhor regulação sobre o instituto. Vieram, então, as primeiras normas gerais sobre tal técnica de arrecadação, as quais evoluíram e existem até os dias atuais.

3.2 – DISCIPLINAMENTO LEGAL

O instituto da substituição tributária progressiva foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela primeira vez em 1966, através da lei nº 5.172/66, a qual aprovou o Código Tributário Nacional.⁷⁶ Em 1967, o ato complementar nº 34⁷⁷ substituiu a norma existente, sendo, posteriormente, revogado pelo decreto-lei 406 de 1968, o qual sofreu acréscimos em seu texto por intermédio da lei complementar 44 de 1968.⁷⁸ Todavia, foi com a emenda constitucional nº 3 de

⁷⁶ O já revogado artigo 58, § 2º, II, em sua redação originária, previa que a lei poderia atribuir a condição de responsável: “II – ao industrial ou comerciante, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.”

⁷⁷ O ato complementar 34 de 1967 substituiu o referido inc. II do § 2º pelo seguinte texto: “II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo: a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente; b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o art. 46, nos demais casos.”

⁷⁸ O texto do decreto, após os acréscimos, nos parágrafos concernentes a substituição tributária, ficou assim:

“Art. 2º (...)

§ 9º Quando for atribuída a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será:

- a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;
- b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

§ 10º Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea “a” do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no § 6º do art. 23 da Constituição Federal.

Art. 3º (...)

§ 7º A lei estadual poderá estabelecer que o montante devido pelo contribuinte, em determinado período, seja calculado com base em valor fixado por estimativa, garantida, ao final do período, a complementação ou restituição em moeda ou sob a forma de utilização como crédito fiscal, em relação, respectivamente, às quantias pagas com insuficiência ou em excesso).

Art. 6º (...)

§ 3º A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;

17 de março de 1993 que houve a consagração constitucional, expressa e inequívoca, do referido instituto, sendo ele acrescentado ao texto do artigo 150 da Constituição Federal. Edita o referido artigo, em seu § 7º, *in verbis*, que:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Ressalte-se que mais a frente, em seu artigo 155, § 2º, XII, b⁷⁹, a Magna Carta confere competência a lei complementar para regular o regime de substituição. Até 1996, tal regulação era realizada pelo Convênio 66/88, sendo que em 13 de setembro daquele ano, foi editada a lei complementar nº 87, que passou a regular o instituto da substituição tributária, mais especificamente em relação ao ICMS, em seus artigos 5º ao 10º, tendo eficácia até os dias atuais.⁸⁰

d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.”

⁷⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária.

⁸⁰ **Art. 5º** Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002).

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002).

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

Verifica-se, deste modo, que a substituição tributária progressiva não é um instituto novo, mas uma seqüência lógica de imposição tributária, tendo, a partir de

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002);

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

1993, assumido conotação constitucional, para, desta forma, minimizar os conflitos de competência tributária. Ademais, através desta constitucionalização se estabeleceu uma garantia ao sujeito passivo, de imediata e preferencial restituição para os casos em que o fato jurídico tributário presumido não ocorra. Entretanto, embora a presente técnica de substituição tributária esteja prevista explicitamente em texto constitucional, há autores⁸¹ que a entendem como sendo inconstitucional, por basear-se em fato presumido – e não efetivamente ocorrido; ferir o princípio da capacidade contributiva e da não cumulatividade; além de não prever o ressarcimento de valores pagos a maior, conforme será demonstrado mais claramente no próximo capítulo.

3.3 - OPERACIONALIDADE DO INSTITUTO

Do mandamento constitucional supracitado – artigo 150, § 7º da CF – o qual regula a técnica da substituição tributária progressiva, infere-se que o legislador pode atribuir a responsabilidade ao substituto pelo pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não se verificou, mas que deve ocorrer posteriormente. Como já restou demonstrado no capítulo 2, item 2.2.2, o substituto fica obrigado a efetuar o pagamento de um tributo em relação a um fato que provavelmente irá ocorrer no futuro. Trabalha-se, portanto, com a presunção do fato gerador, ou seja, com a presunção de acontecimento futuro, onde se acredita que determinado fato ocorrerá, e, em face desta idéia, antecipadamente, já se realiza a cobrança do tributo.

Como o fato a ser tributado é presumido, conseqüentemente, o valor a ser pago pelo tributo também é calculado com base em um valor presumido⁸², ou seja, há uma estimativa do valor relativo à operação que se quer tributar – já que não tendo ela ocorrido, não há como se saber ao certo o seu valor – e sobre ele é calculado o *quantum* a ser pago a título de tributo. Nos dizeres de Wether Botelho Spagnol, “presumir a ocorrência de fato gerador futuro implica presumir, outrossim, o

⁸¹ Geraldo Ataliba, Aires F. Barreto, Ives Granda Martins, Roque Carrazza, José Eduardo Soares de Melo, dentre outros.

⁸² A base de cálculo revela o tamanho da riqueza que esta sendo tributada, sobre a qual será feito o cálculo do valor devido a título de tributo. Nos dizeres de Aires Barreto, a base de cálculo “é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária.” BARRETO, Aires F. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 40.

critério quantitativo do mandamento da norma, mais precisamente, implica presumir a base de cálculo do fato futuro”.⁸³

Conforme explica Marçal Justen Filho:

Tal como prevê a futura ocorrência de um fato imponible incerto, o fisco também 'estima um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato imponible. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que será praticado. O fisco impõe, como necessário, um preço que pode ou não ser praticado... isso, se, algum dia, vier a ocorrer o fato imponible.⁸⁴

A presente técnica utiliza, portanto, uma base de cálculo fictícia, aparente e imaginária, sobre a qual recai a alíquota⁸⁵, e, enfim, se obtém o valor a ser pago a título de tributo.⁸⁶ Destaque-se que a lei complementar 87/96, que trata sobre o ICMS, em seu artigo 8º, dispõe os elementos necessários para que a base de cálculo possa ser dimensionada, de modo a torná-la aproximada do real preço da operação que virá a ser realizada. Desta forma, o sujeito passivo da obrigação fica responsável por realizar o pagamento de um tributo – antes mesmo da ocorrência do fato gerador – e com base neste valor estimado. Ocorre que, diferentemente do que acontece em regra, aqui a obrigação somente se extinguirá com a ocorrência real do fato gerador.

Sendo a substituição tributária baseada em presunções – de ocorrência do fato gerador e do valor da operação tributada – prevê, ainda, o dispositivo constitucional, artigo 150, § 7º, que caso o fato gerador presumido não venha a ocorrer, assegurar-se-á a imediata e preferencial restituição da quantia paga. Logo, quando o fato gerador do tributo não se verificar na realidade, o sujeito passivo tem direito a ser restituído pelo fisco em relação ao *quantum* já pago, restituição que, em tese, deve ser preferencial e imediata. Literalmente, portanto, a lei apenas assegura a restituição em caso de fato gerador não ocorrido, não dispendo a respeito do

⁸³ SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 200.

⁸⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. Princípios constitucionais tributários. **Cadernos de Pesquisas tributárias**. São Paulo, n. 18, 1993. *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 7.ed., São Paulo, 2004, p. 156.

⁸⁵ Alíquota é a parcela da base de cálculo que o Estado atribui a si, a qual, geralmente, é expressa em porcentagem. De acordo com José Jayme de Macedo Oliveira, a alíquota “é o percentual (%), definido em lei, que se aplica sobre a base de cálculo (melhor dizendo, sobre a base calculada), para a obtenção da importância do imposto a ser paga.” OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional** – comentários, doutrinas e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 326.

⁸⁶ “(...)cada obrigação tributária se caracteriza por ter certo valor, que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base imponible e a alíquota.” ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 115.

pagamento feito a maior, o que ocorre quando a operação tributada realiza-se em valor inferior ao que foi presumido para o cálculo do tributo já pago.

Regra geral, este é o funcionamento do instituto da substituição tributária progressiva de acordo com os dispositivos legais que tratam sobre ele. Entretanto, embora esteja ele previsto em texto constitucional, entende-se que além de ele ser inconstitucional, por violar princípios basilares da Magna Carta, na prática, ele não funciona como previsto, o que o torna alvo de grandes discussões quanto ao limite jurídico de sua aplicabilidade, conforme será demonstrado no capítulo a seguir.

4 – DAS CRÍTICAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

4.1 – TRIBUTAÇÃO DE FATO INEXISTENTE

O tema da substituição tributária progressiva vem provocando acirrados debates no meio doutrinário, acerca de alguns pontos relativos a referida técnica. O primeiro ponto a ser analisado será o fato de a tributação ser feita em relação a um fato inexistente, onde a obrigação tributária torna-se devida mesmo antes da concretização do fato gerador, com base apenas na presunção de que o fato irá ocorrer posteriormente.

Conforme já restou consignado no primeiro capítulo, a incidência da norma tributária está vinculada à concretização, no mundo real, do fato gerador previsto na hipótese de incidência. Portanto, enquanto este não se realiza, não haverá a incidência da norma tributária. José Jayme de Macedo Oliveira, quando trata sobre o tema, define claramente tal regra:

A simples edição e vigência de uma lei sobre matéria tributária, ainda que instituidora do próprio tributo, não lhe confere a natureza de norma de efeitos concretos. De ciência certa que a regra jurídica encerra sempre uma abstração. Assim, a atuação dessa norma só se concretiza na medida em que ocorra o fato, previsto como hipótese de incidência, por isso denominado “fato gerador”. Se a norma existir, mas o sujeito passivo não praticar ato algum que possa configurar-se como gerador do tributo, claro está que lei a de instituição não terá produzido qualquer incidência.⁸⁷

E, ainda sobre a incidência da regra jurídica de tributação, veja-se a lição de Pontes de Miranda:

A regra jurídica de tributação incide sobre suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a pretensão, a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções.⁸⁸

Todavia, a técnica da substituição tributária progressiva inverte a lógica da incidência normativa, uma vez que propõe que a norma tributária deverá incidir antes

⁸⁷ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional** – comentários, doutrinas e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 291.

⁸⁸ MIRANDA, Pontes de. **Comentários a Constituição de 1967, com a emenda 1-69**. Tomo II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 366.

mesmo da ocorrência do fato gerador, em relação a fato futuro. Trabalha ela, portanto, com a lógica da presunção, onde se presume que determinado fato irá ocorrer, e em face disto cobra-se um tributo antecipadamente. Não há, ainda, fato gerador, mas já existe o dever de pagar o tributo. Por esta razão, assevera-se que a substituição tributária é inconstitucional, tanto porque a tributação de fato inexistente é um procedimento vedado pela Constituição Federal, quanto porque ela fere alguns dos princípios constitucionais.

Analisando o texto da Constituição Federal de 1988⁸⁹, verifica-se a inexistência de previsão quanto à tributação de fato inexistente, havendo menção apenas a tributação de casos concretos e determinados. Conforme explica Roque Antônio Carrazza:

(...) a Constituição veda a tributação baseada em fatos de prováveis ocorrência. Para que o mecanismo da substituição venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte.⁹⁰

E, seguindo este entendimento, José Eduardo Soares de Melo, corrobora:

É indubitoso que a CF/88 não criou um modelo que pudesse permitir um disfarçado confisco de bens, estribado em negócios inexistentes, situações, estados ou circulações eventuais e imagináveis. As relações jurídicas devem ficar adstritas às imposições tributárias, quando ocorre subsunção do fato impositivo (situação concreta) à imagem normativa (situação abstrata).⁹¹

Se o suporte fático é a causa que determina e permite a criação do tributo, criá-lo com base em fato inexistente é instituir tributo sem suporte fático, ou seja, é exigir que o particular se desfaça de parcela de seu patrimônio com base em fato abstrato e imaginável, o que o nosso sistema não autoriza. Assim sendo, não tendo a Constituição Federal se reportado a possibilidade de tributação de fato inexistente, a concepção de uma modalidade tributária onde a obrigação se torna devida em

⁸⁹ A Constituição Federal, em seu artigo 155, II, assevera:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

⁹⁰ CARRAZZA, Antônio Roque. **ICMS**. 9ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 231.

⁹¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 7. ed., São Paulo: Dialética, 2004, p. 160.

relação a fato futuro e incerto configura-se em uma espécie de inconstitucionalidade. Geraldo Ataliba e Aires Barreto, quando dissertam sobre este assunto, concluem que é “absolutamente inaceitável ‘presumir’ a ocorrência de fatos futuros, no campo estrito do Direito Tributário. Se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade de seu acontecimento, importa violação da Constituição.”⁹² Além deste argumento apresentado, a alegada inconstitucionalidade decorre do fato de que tal modalidade de tributação viola princípios constitucionais de extrema relevância, como o da segurança jurídica e o da tipicidade tributária.

O princípio da segurança jurídica, assegurado pela Constituição Federal⁹³, visa, genericamente, conferir ao cidadão a certeza quanto às relações sociais, no sentido de protegê-los das discricionariedades e abusos, para, assim, possibilitar uma convivência social organizada. É entendido como o princípio da boa-fé dos administradores ou da proteção da confiança, estando visceralmente ligado a exigência de uma maior estabilidade nas situações jurídicas. Pode-se dizer que sua essência consiste na possibilidade dos particulares preverem as situações jurídicas de maneira que possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhe serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar.⁹⁴

Ocorre que, obrigar um sujeito a pagar um tributo em relação a um fato incerto – que pode nem vir a acontecer – gera, indubitavelmente, uma instabilidade no campo das relações jurídicas, tanto em razão da absoluta incerteza acerca da realização do evento, quanto pela sujeição do particular a arcar com um tributo que ele nem sabe se será devedor. Conforme assevera Maria Rita Ferragut, “a segurança jurídica apenas se revela quando um tributo é exigido se e somente o fato previsto em lei, como apto a desencadear a relação jurídica tributária, ocorrer efetivamente.”⁹⁵ Assim, resta claramente evidenciado que a técnica da substituição

⁹² ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. **Revista de direito tributário**. São Paulo, n. 49, jul./set., 1989, p. 93.

⁹³ “A constituição Federal expressa os princípios básicos da sociedade brasileira, as garantias do regime republicano e o respeito à “segurança e certeza do direito”, também postos como elementos estruturadores de qualquer tipo de norma,” MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 7. ed., São Paulo: Dialética, 2004, p. 159.

⁹⁴ Nesse sentido: ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. **Revista de direito tributário**. São Paulo, n. 49, jul./set., 1989, p. 86.

⁹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Fato gerador presumido. **Cadernos de Direito tributário e finanças públicas**. São Paulo, n. 16, jul./set, 1996, p. 82.

tributária viola o princípio da segurança jurídica, e, conseqüentemente, o da certeza jurídica, o que confirma o entendimento de que ela seria inconstitucional.

Para completar tal juízo, há que se reportar à transgressão ao princípio da tipicidade tributária. De acordo com este, o qual é corolário do princípio da legalidade, o tributo apenas pode ser cobrado se todas as determinações legais previstas na norma que o criou verificarem-se no mundo fático. Ou seja, para que a norma tributária venha surtir os efeitos jurídicos nela previsto é imprescindível que seus elementos constitutivos sejam integralmente preenchidos nos mundo dos fatos, havendo a perfeita correspondência entre o fato hipoteticamente previsto na norma e o fato real, concreto.⁹⁶ Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho:

para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência na vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.⁹⁷

Com absoluta clareza, pode-se afirmar que é impossível a verificação de que o fato concreto ostenta todos os aspectos previstos na norma tributária, quando ele ainda não se realizou. Ora, se o fato é inexistente, conseqüentemente os elementos que o constituem são inexistentes, e, portanto, não se pode dizer que eles correspondem àqueles previstos na norma. Logo, a conclusão de que a tributação de fato inexistente fere diretamente o princípio da tipicidade tributária é perfeitamente compreensível. Geraldo Ataliba e Aires Barreto expõem esta idéia, arrazoando que:

Na verdade, somente pode haver obrigação tributária após ocorrido – no tempo previsto pela lei – um fato que, mediante o lançamento, se constata ter realizado concretamente a imagem abstrata contida na hipótese de incidência legal tributária (**fattispecie, tatbestand**). Mesmo por isso o art. 142 do CTN dispõe ter o lançamento a função declaratória da obrigação tributária, na medida em que “tende a verificar a ocorrência do fato gerador” correspondente. Ora, é absolutamente impossível a subsunção de um fato futuro – porque ainda não acontecido no tempo – a um preceito legal, atual. Se o fato não ocorreu – o momento não se verificou – como é possível contrastar suas notas àquelas descritas abstratamente na lei? Por isso é inconstitucional estabelecer presunção no sentido de que haverá

⁹⁶ Vide nota nº 6, a qual dispõe sobre o princípio da tipicidade.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 138/139.

(fatalmente) essa subsunção. Admiti-la é subverter integralmente toda a doutrina do Direito tributário, patrimônio comum do mundo ocidental.⁹⁸

Em face de tudo o que foi demonstrado é que parcela dos doutrinadores⁹⁹ conclui que o fundamento-base da substituição tributária progressiva, qual seja, a tributação com base na presunção de ocorrência de um fato, viola a Magna Carta, e, portanto, é inconstitucional. José Eduardo Soares de Melo assegura, assim, que “considerando-se os valores máximos albergados pela Constituição – segurança e certeza – que respaldam os cânones da legalidade e da tipicidade, não há mínima sustentação na presunção, eis que forrada de imprecisão, dubiedade, meras conjecturas e ilações”.¹⁰⁰ Ressalte-se que, embora em determinados casos, as presunções fiscais sejam imprescindíveis para que o objetivo imposto pela lei seja cumprido¹⁰¹, é necessário que elas respeitem os direitos e garantias fundamentais, o que não ocorre no caso da substituição tributária progressiva, visto que o princípio da segurança jurídica e da tipicidade tributária integram tais direitos e garantias, mas não são respeitados por tal instituto.¹⁰²

4.2 – UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA

Conforme já restou consignado nos capítulos anteriores, a norma tributária possui uma hipótese de incidência, a qual contém, entre outros, um elemento material, que descreve o fato capaz de dar ensejo à incidência do mandamento nela previsto. Este mandamento explicita a obrigação a que o sujeito passivo estará

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. **Revista de direito tributário**. São Paulo, n. 49, jul./set., 1989, pp. 93/94.

⁹⁹ (Geraldo Ataliba, Aires Barreto, Maria Rita Ferragut, José Eduardo Soares de Melo, Antônio Roque Carrazza, Jackson Borges de Araújo).

¹⁰⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 7. ed., São Paulo: Dialética, 2004, p.161.

¹⁰¹ “Para tornar a lei exequível, cômoda e viável, a serviço da praticidade, a lei ou regulamento muitas vezes se utiliza de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) denominadas por alguns autores de ‘tipificações’ ou modo de raciocinar tipificante. A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade reside no fato de que o Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da administração, *ex officio*, e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas.” DERZI, Misabel Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar ‘tipificante’ e praticidade no Direito Tributário. I **Congresso Internacinal de direito tributário - Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 639.

¹⁰² Ives Granda da Silva Martins, quando trata das presunções no direito tributário, assim determina: “presunção não é fato gerador de qualquer tributo. O princípio da estrita legalidade impede que assim seja considerada. O mesmo se diga em relação ao princípio da tipicidade fechada e o da reserva absoluta de lei formal.” MARTINS, Ives Granda da Silva. Lançamento do ICMS por presunção. **Revista Tributária e de finanças públicas**. São Paulo, v. 2, n. 7, abr./jun, 1994, p. 72.

obrigado quando da realização do fato gerador, sendo que, no caso da obrigação principal, a ordem é o pagamento de um tributo. O cálculo deste tributo é realizado com base no fato real praticado, através do qual se define a base de cálculo, sobre a qual incidirá a alíquota e, em seguida, se estabelecerá o valor devido. Amílcar Falcão assim ensina:

Também o fato gerador é decisivo para a definição da base de cálculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum pago*.

Essa base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica.¹⁰³

No caso da substituição tributária progressiva, o cálculo do tributo não se configura em um procedimento simples, visto que o suporte fático que autoriza a incidência da norma é presumido. Ora, se o fato gerador é estimado, inexistem valores efetivos a serem ponderados, e, portanto, a base de cálculo do tributo, assim como o *quantum debeatur*¹⁰⁴, também serão estimados.¹⁰⁵

É neste ínterim que reside o segundo empecilho jurídico em relação à técnica objeto do presente trabalho. Se a base de cálculo tem a função de mensurar o aspecto material da hipótese de incidência, para, assim, definir os créditos tributários devidos, inexistindo um fato gerador concreto e real, que é o cerne do aspecto material, ela terá que ser fictícia, e assim também será o valor devido a título de tributo. Ocorre que obrigar um sujeito a pagar um tributo com base em um valor fictício (presumido), fere alguns dos princípios constitucionais corolários do direito tributário, além de implicar na ocorrência de problemas futuros.

É evidente que a presunção da base de cálculo, assim como a já vista presunção de ocorrência do fato gerador, fere o princípio da segurança jurídica, diante da a incerteza quanto ao valor devido.¹⁰⁶ Ora, se o evento fático ainda não ocorreu, não se pode ter certeza absoluta do valor correto da futura base de cálculo

¹⁰³ FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 78/79.

¹⁰⁴ O *quantum debeatur* é o valor devido a título de tributo.

¹⁰⁵ Vide nota n. 85.

¹⁰⁶ “De fato é inconteste a extraordinária importância da base de cálculo que, por compor o critério quantitativo da hipótese, é responsável, juntamente com a alíquota, pela determinação do objeto prestacional, isto é, do valor que o sujeito ativo poderá exigir e que o sujeito passivo poderá pagar. Por isso sua escolha arbitrária implica inquestionavelmente incerteza para os contribuintes.” FERRAGUT, Maria Rita. Fato gerador presumido. **Cadernos de Direito tributário e finanças públicas**. São Paulo, n. 16, jul./set, 1996, p. 76.

– já que esta se obtém por meio daquele – sendo perfeitamente possível que o tributo seja pago em valor distorcido do real. José Eduardo Soares de Melo, quando crítica a utilização da base de cálculo presumida na determinação do ICMS, expõe o seguinte entendimento, que pode ser estendido para todos os casos em que a técnica da substituição tributária progressiva incide:

Todos os critérios, ou elementos consignados na lei complementar, especialmente “preço sugerido por fabricante ou importador”, ou “usualmente praticados no mercado considerado”, “levantamentos por amostragem”, e, também, os noticiados por “entidades representativas de setores”, estão longe de oferecer segurança e certeza aos reais e verdadeiros valores que deveriam ser objeto de tributação.¹⁰⁷

Isto demonstra a instabilidade das obrigações tributárias devidas com fundamento em base de cálculo presumida, visto que o sujeito fica obrigado a pagar um tributo que, além de não saber se será devido, não sabe o valor correto, ou seja, o *quantum debeatur* exato. Paga-se, portanto, um imposto fictício; permanecendo o sujeito passivo vinculado à obrigação até que o fato se concretize no mundo real, para, então, se verificar se houve pagamento a maior e, caso haja, seja postulada a restituição.

Em que pesa a violação ao referido princípio, a maior polêmica em relação à utilização da base de cálculo presumida está em torno do princípio da capacidade contributiva. Este princípio, subdivisão do princípio da isonomia, é o fundamento utilizado pelo direito tributário para responsabilizar determinada pessoa ao pagamento de um tributo. De acordo com ele, o sujeito somente pode ser compelido a realizar uma obrigação tributária nos limites de seus haveres e de acordo com a riqueza manifestada. Nas palavras de José Marcos Domingues de Oliveira:

Capacidade contributiva é conceito que se compreende em dois sentidos, um objetivo ou absoluto e outro subjetivo e relativo. No primeiro caso, capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação), enquanto no segundo, a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais.¹⁰⁸

¹⁰⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS** – Teoria e prática. 7. ed., São Paulo: Dialética, 2004, p. 170.

¹⁰⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 36.

Assim sendo, para que este princípio seja obedecido e a carga tributária seja distribuída de maneira eqüitativa, é imprescindível que a norma tributária, ao obrigar um sujeito a recolher dinheiro aos cofres públicos, leve em consideração a capacidade contributiva de cada sujeito, o que será auferido mediante a manifestação de riqueza em si, ou seja, o valor do fato gerador manifestado, bem como pelas condições fáticas do contribuinte. Ocorre que na substituição tributária progressiva, como o fato gerador ainda não se verificou, é necessária a utilização de uma base de cálculo presumida para todos os sujeitos, ou seja, uma base de cálculo que possa ser utilizada para certos casos, sendo irrelevante o sujeito que os pratica bem como as peculiaridades do evento. Ressalte-se que esta base de cálculo pode ser obtida por meio de dois mecanismos distintos, quais sejam: aplicação de margem de valor agregado ou utilização da pauta de valores, sendo que ambos valem-se do preço usualmente praticado no mercado para estabelecer um valor determinado como sendo o efetivo da operação ou prestação sobre qual recaíra a norma. Assim, é inegável que este valor é atribuído de maneira geral aos sujeitos passivos, contribuindo, cada um deles, na mesma proporção, independentemente de sua capacidade contributiva.

Entretanto, há casos em que o fato gerador do tributo ocorre em valor diverso do previsto, por exemplo, quando o mesmo bem é vendido por preços distintos. Nesta hipótese a riqueza presumida do contribuinte difere da riqueza realmente manifestada. Entretanto, se isto ocorrer, evidentemente os sujeitos terão capacidade contributivas também distintas, e, então, não poderão ser compelidos a arcar com os tributos na mesma magnitude, sob pena de infringir o princípio da isonomia, e, conseqüentemente, o princípio da capacidade contributiva.¹⁰⁹ Conforme muito bem explica e exemplifica Paulo Roberto Coimbra Silva:

Por certo, o arbitramento a base de cálculo a ser considerada por diversos contribuintes, no molde das já rechaçadas pauta de valores, afronta acintosamente o princípio da isonomia tributária, porquanto enseja indevido benefício a alguns e imerecido prejuízo a outros tantos. Presumindo-se, v.g., por sugestão da fábrica a revenda a consumidor final de determinado produto por R\$ 100,00, embutido em seu preço, desde logo, a “substituta”, R\$ 18,00 supostamente devidos ao estado, posteriormente efetivada pelos substituídos “A” e “B”, respectivamente por R\$ 110,00 e R\$ 90,00, fácil

¹⁰⁹ “(...) a tributação deverá recair proporcionalmente na medida da capacidade contributiva de cada qual, para que não exceda a força econômica do contribuinte.” FRATTARI, Rafael. Sopesamento de princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 70, jul., 2001, p. 131.

perceber haver suportado a operação “A” uma alíquota de 16,36% (110,00 x 16,36% = 18,00), configurando-se inadmissível violação do princípio da capacidade contributiva (isonomia fiscal) e, no segundo caso, do princípio da não cumulatividade.¹¹⁰

Ora, resta claro assim que obrigar o contribuinte ou o substituto a pagar tributo calculado sobre base de cálculo presumida implica na oneração do seu patrimônio em quantia que nem sempre é devida e em desacordo com sua capacidade de contribuição ao Fisco, fato que afronta os princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica. Por isso, pode-se dizer que a técnica em questão estaria eivada de vício e seria, portanto, inconstitucional. Destaque-se, ainda, que embora o artigo constitucional que trata sobre ela preveja a restituição do valor pago quando o fato gerador não ocorrer, tal previsão não é suficiente para creditar está técnica a ponto de tornar legal a utilização da base de cálculo presumida, como veremos mais a frente.¹¹¹

4.3 – PAGAMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO

A regra da substituição tributária progressiva impõe que o pagamento do tributo seja feito antecipadamente, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador. Contudo, tal disposição fere de morte o princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, que, como já visto anteriormente, retrata a seleção pelo legislador de fatos que ostentem signos presuntivos de riqueza. Ora, se a capacidade contributiva absoluta somente nasce após a ocorrência do fato gerador, quando realmente se verifica a movimentação de dinheiro – aquisição, posse, transferência ou consumo de riquezas – apenas após este fato é que o sujeito pode ser responsabilizado por entregar parte desta quantia ao fisco. Antes disso, obrigá-lo a pagar um tributo seria inviável, visto que não haveria, ainda, um signo presuntivo de riqueza.

Conforme explica Werther Botelho Spagnol, quando trata da substituição tributária progressiva, exemplificando-na com o caso do ICMS para veículos automotores:

¹¹⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O regime da substituição tributária progressiva à luz dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 41, fev., 1999, p. 59.

¹¹¹ Corroborando este entendimento, assevera Roque Carrazza que “a eventual recomposição do dano não restabelece o primado da segurança jurídica, que, aliás, resta irremediavelmente atropelado só com a tributação de fato que ainda não aconteceu (mesmo que, depois, ele realmente aconteça)”. CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 9 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 233.

Pela sistemática vigente, a montadora é alçada à condição de responsável por substituição pelo tributo devido pela concessionária, cujo fato gerador ocorre quando da venda do veículo por esta ao consumidor final. Assim, a montadora recolhe antecipadamente o ICMS que supostamente seria devido quando da transferência da propriedade do veículo pela concessionária ao adquirente do produto (consumidor final). Ora, *in casu*, estar-se-ia a exigir o tributo antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Haveria, pois, a concessionária que suportar o ônus tributário (que naturalmente lhe é transferido pela montadora) antes de realizar o fato gerador (venda do veículo), fato que demonstraria e faria surgir a sua capacidade para contribuir.¹¹²

Deste modo, exigir que um sujeito pague um tributo antecipadamente, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador, seria inconstitucional por não ter ainda ele capacidade para contribuir. Ademais, no caso dos impostos onde incide o princípio da não-cumulatividade, como ocorre no ICMS, tal inconstitucionalidade decorreria do fato de que o pagamento antecipado impede o sujeito passivo de se creditar em relação ao montante de imposto pago nas operações ou prestações anteriores.

Destaque-se que, mediante a aplicação do princípio da não-cumulatividade, apura-se o imposto devido na entrada das mercadorias e aquele correspondente à saída, e, a partir desta operação, determina-se a obrigação de pagar ou aquela de se manter um crédito para o futuro, por haver mais créditos pelas entradas que pelas mercadorias saídas. Conforme explica Celso Ribeiro Bastos, “este princípio é alcançado subtraindo-se do imposto devido na operação posterior o que foi exigível na anterior”.¹¹³ Portanto, o sujeito passivo fica obrigado a pagar o tributo apenas em relação ao valor acrescido sobre a mercadoria, creditando-se em relação ao valor já pago a título de tributo nas operações anteriores. Paulo Roberto Coimbra Silva assim ensina:

O motivo da existência, a razão de ser do princípio da não-cumulatividade, a saber, a neutralidade dos impostos plurifásicos, evitando a oneração dos agentes econômicos e impedindo que, ao final das diversas etapas da circulação das mercadorias, supere o montante recolhido o resultado da multiplicação da alíquota aplicável pelo valor da operação de venda ao consumidor final (...).¹¹⁴

¹¹² SPAGNOL, Wether Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, pág 199.

¹¹³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito tributário**. 3 ed, São Paulo: Saraiva, 1994, p. 122.

¹¹⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O regime da substituição tributária progressiva à luz dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 41, fev., 1999, p. 59.

Todavia, com a técnica da substituição tributária progressiva não há incidência plurifásica do tributo, mas sim monofásica, visto que o tributo é pago antecipadamente, numa única fase. Ora, se o sujeito passivo é obrigado a pagar o tributo, antecipadamente e em uma só etapa, em relação aos fatos geradores futuros, não há como haver a utilização dos créditos referentes às operações anteriores, assim como não há como se garantir que a base de cálculo estimada pelo Fisco corresponderá ao preço efetivamente praticado. Logo, não há como se aplicar o princípio da não-cumulatividade. Seguindo a lição de Roque Carrazza “sendo obrigados a pagar o ICMS devido nas operações subseqüentes (que podem até não se realizar e cujos valores são incertos, as empresas distribuidoras não tem como beneficiar-se do direito de crédito que o *princípio da não-cumulatividade* lhes confere”¹¹⁵, fato que, segundo afirmam Geraldo Ataliba e Aires Barreto, caracteriza-se em ofensa a Constituição.¹¹⁶

4.4 – PREVISÃO DE RESTITUIÇÃO

Já restou demonstrado inúmeras vezes neste trabalho que mediante a técnica da substituição tributária progressiva atribui-se ao substituto a responsabilidade pelo pagamento de um tributo cujo fato gerador provavelmente ocorrerá no futuro. Trabalha-se, portanto, com probabilidade, sendo inegável a possibilidade de que o fato não venha a ocorrer, como, por exemplo, no caso de roubo ou incêndio do estabelecimento comercial, perecimento do estoque, perda de mercadoria, falecimento da pessoa física, falência da pessoa jurídica, etc. Assim, não sendo certo o acontecimento do evento, previu o legislador uma garantia ao sujeito passivo, de restituição do valor pago a título de tributo, quando o fato não se concretiza. Edita o artigo constitucional que dispõe sobre tal técnica que é “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”¹¹⁷ Portanto, o sujeito deve ser ressarcido preferencial e imediatamente

¹¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 293.

¹¹⁶ “É de mister observar, ainda, o princípio da não-cumulatividade. Sem a satisfação dessa quarta exigência constitucional nenhuma substituição no ICM pode ser válida. Regime de substituição que desconsidere esse princípio é manifestamente inconstitucional. E a ofensa a Constituição persistirá enquanto não haja mecanismos legais que assegurem o direito à utilização dos créditos referentes às operações anteriores, sob pena de flagrante afronta ao princípio da não-cumulatividade”. ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. **Revista de direito tributário**. São Paulo, vol. 49, jul./set., 1989, p. 77.

¹¹⁷ Artigo 150, II, § 7º, da CF.

sempre que o fato gerador do tributo não ocorra no mundo real, para assim evitar que o Fisco se aproprie de parcela do patrimônio do sujeito passivo que não é devida, o que se configuraria em atitude confiscatória.

Primeiramente, convém ressaltar que, dificilmente, o ressarcimento vai ser preferencial e imediato conforme previsto em lei, visto que primeiro o sujeito passivo haverá que fazer o pedido de restituição para o Fisco, o qual analisará se realmente houve pagamento a maior – análise esta que pode levar algum tempo até ser realizada, visto ser necessário o exame de documentos e a apuração de valores – para, então, se proceder ao pagamento.¹¹⁸ Todavia, a grande polêmica, aqui, cinge-se à inexistência de previsão de restituição para os casos em que a base de cálculo presumida difere da realmente ocorrida.

Embora alguns autores, como Aroldo Gomes de Mattos, asseverem que a expressão “caso não se realize o fato gerador presumido”, contida na norma em questão, faça menção tanto aos casos em que o fato gerador presumido não ocorre no mundo real como aos casos em que ele ocorre com uma base de cálculo distinta da presumida¹¹⁹, analisando o dispositivo constitucional verifica-se claramente que ele se refere apenas às hipóteses do primeiro caso, tanto que não se fala em base de cálculo, mas tão somente em fato gerador. Neste sentido, afirma Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo, quando trata do assunto, que:

Despiciendo lembrar que a norma invocada refere-se única e tão somente ao elemento material do suporte fático abstrato a ser estatuído pela legislação infraconstitucional, sem qualquer referência à base de cálculo. Só se fala em restituição caso o elemento presumido não se realize, inexistindo qualquer menção a necessidade de futura comparação entre preço real e preço arbitrado.¹²⁰

¹¹⁸ “Em termos práticos, objetivos e concretos, é difícil conceber a presença do contribuinte prejudicado num guichê de repartição fazendária para receber, no mesmo dia, o valor indevidamente lançado ou recolhido. Pondere-se que a Fazenda deve promover a formação de um processo específico, proceder aos exames documentais, apurar valores, etc., decidir, e restituir os valores indevidos.” MELO, José Eduardo Soares de. O princípio da capacidade contributiva e a substituição tributária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 90, p.107.

¹¹⁹ “Já a oração ‘caso não se realize o fato gerador presumido’ importa reconhecer que o contribuinte substituído não realizou a operação subsequente presumida pelo contribuinte substituto, de forma: a) integral, como nas hipóteses de furto, quebras, perdas, integração ou consumação da mercadoria adquirida no próprio estabelecimento do contribuinte substituído etc; ou b) parcial, como nas de venda da mercadoria adquirida por valor inferior ao presumido.” MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – Comentários à LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 91.

¹²⁰ MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: da Impossibilidade de Restituição/ Complementação Originada de Diferença entre o preço presumido e o preço real na substituição tributária “para frente”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 71, ago., 2001, p. 35.

Ocorre que, a não restituição do tributo pago antecipadamente a maior configura-se em confisco, uma vez que são obtidos indevidamente bens dos particulares em proveito do Fisco, o que não é permitido pela Magna Carta.¹²¹

Destaque-se que na substituição tributária, embora o pagamento seja realizado antecipadamente, ele somente passa a ser devido com o acontecimento do fato gerador. Trata-se, portanto, de um adiantamento do tributo, motivo pelo qual alguns doutrinadores tendem em classificar esta técnica como uma espécie de empréstimo compulsório.¹²² Portanto, se o sujeito adianta o pagamento de um tributo em determinado *quantum*, e o fato gerador deste tributo acontece de forma distinta do que se previu, ou seja, com uma base de cálculo menor, é evidente que ele deve ser ressarcido do valor pago a maior, caso contrário haverá apropriação de seu dinheiro pelo Fisco, sem justa indenização, e com conseqüente enriquecimento sem causa do Estado. Sacha Calmon, tratando do tema, assim determina:

(...) a consideração, pelo Estado, de bases de cálculo superiores às reais, i.e., não-correspondentes aos preços efetivamente praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco tributário e enseja imediata restituição do imposto assim recolhido, por força da própria Constituição (...)¹²³

E, neste mesmo sentido, José Eduardo Soares de Mello afirma que “negada a restituição, o contribuinte estará arcando com tributo maior do que o efetivamente devido, porque o referido valor não integrara seu patrimônio, acarretando efeito confiscatório”.¹²⁴

Ressalte-se, ainda, que o princípio da vedação de tributação com efeito de confisco é corolário do direito à propriedade, o qual visa proteger a propriedade privada. Logo, a técnica da substituição tributária progressiva, por não prever uma restituição aos casos em que o pagamento é feito a maior, além de infringir aquele

¹²¹ Prevê a Constituição Federal, em seu artigo 150, IV, que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

¹²² “Por outro lado, a doutrina tem vislumbrado na “substituição tributária para frente” a figura tributária do empréstimo compulsório (Antonio Fernando Seabra) e ofensa a inúmeros postulados constitucionais.” MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e prática**. 7 ed., São Paulo: Dialética, 2004, p. 165.

¹²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo sobre tributação no ICMS, nos modelos regressivo e progressivo. **Temas de Direito Tributário – I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 80/ 81.

¹²⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e prática**. 7 ed., São Paulo: Dialética, 2004, p. 172.

princípio, não respeita o direito a propriedade. Nos dizeres de Ives Gandra da Silva Martins:

(...) só com justa e prévia indenização, é possível ao estado apropriar-se de bens da sociedade. Ora, a exigência de uma obrigação sem fato gerador real é uma desapropriação sem justa e prévia indenização, visto que de obrigação tributária não se trata. Não há incidência de tributo sem fato que o gere. Se de tributo não se trata, trata-se de ofensa ao princípio da propriedade, na medida em que se retira tal propriedade do cidadão sem qualquer indenização.¹²⁵

Destarte, a inexistência de previsão constitucional quanto à restituição de tributo pago a maior e o conseqüente desrespeito ao princípio da vedação de confisco e do direito à propriedade, contribuem, mais uma vez, para que a técnica da substituição tributária progressiva seja considerada inconstitucional, sendo este o argumento mais forte e mais utilizado para tanto.

Destaque-se que há autores, como Raphael Frattari, que entendem que a disposição prevista no artigo 150, II, § 7º, acerca da restituição deva ser interpretada extensivamente para os casos em que o pagamento é feito a maior¹²⁶, entretanto, por outro lado, há aqueles, como Ângelo Braga Netto Rodrigues Melo, que asseveram que como se trata de exceção à norma, tal interpretação não é possível, visto que é princípio de direito que as normas exceptivas não podem ser interpretadas extensivamente.¹²⁷ Destaque-se, porém, que a interpretação extensiva da referida norma aboliria várias vantagens objetivadas com a criação do instituto em questão, além de tornar nulo o fundamento principal sobre o qual ela foi instituída, qual seja, a facilidade de fiscalização, visto que esta aumentaria em razão

¹²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A substituição Tributária do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1995, p. 89.

¹²⁶“Ora, mesmo que o constituinte derivado não tenha se referido literalmente sobre o caso de ocorrência de fato gerador com base menor que a presumida, uma interpretação constitucionalmente adequada permite que se afirme que o contribuinte tem direito ao ressarcimento.” FRATTARI, Raphael. Sopesamento de princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 70, jul., 2001, p. 125.

¹²⁷ “Lembre-se que constitui exceção a não realização do fato presumido, e é princípio comezinho de direito que as normas exceptivas não põem ser interpretadas extensivamente. E como o texto constitucional se restringiu a hipótese de inoocorrência do fato gerador presumido (elemento material presumido da hipótese de incidência), para efeito de restituição da quantia paga quando da incidência na primeira operação, não cabe ao intérprete aumentar o texto constitucional, para fins de ampliar o conteúdo de uma exceção à regra de incidência.” MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues. ICMS: da Impossibilidade de Restituição/Coplementação Originada de Diferença entre preço presumido e o preço real na substituição tributária ‘pra frente’. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 71, ago. 2001, p. 35.

da necessidade de se analisar em cada caso a obrigação de se proceder ou não à restituição. Conforme muito bem assevera Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo:

Na verdade, a possibilidade de restituição/complementação do ICMS conforme diferenças entre preço presumido e preço real, anularia inúmeras vantagens objetivadas com a criação desse sistema, e ainda acrescentar-lhes-ia algumas desvantagens. O número de contribuintes a ser fiscalizado seria o mesmo, sendo que a fiscalização teria a adicional preocupação referente a variação de preços. A fiscalização seria ainda mais complicada. Cada contribuinte, de forma unilateral, diria ter praticado certo preço (não é difícil prever: sempre menor do que o presumido), utilizaria o índice que acharia correto, e só depois o Fisco poderia contestar pelo que seria necessário uma fiscalização extremamente rigorosa, em todos os contribuintes, para se checar a correção das informações futuras; a contabilidade fiscal seria extremamente complexa, com contínua necessidade de revisão dos valores de tributo já recolhido, além da permanente insegurança jurídica. O aparelho judicial ver-se-ia inundado de demandas, pois cada contribuinte, periodicamente, entraria com ações relativas a certo período. Acabar-se-ia com a certeza de tributação uniforme.¹²⁸

Portanto, a interpretação extensiva não seria suficiente para tornar devidamente eficaz o instituto da substituição tributária progressiva, visto que feriria o princípio básico de criação dela, qual seja o princípio da praticabilidade, eliminando, de tal modo, a razão pela qual a substituição tributária progressiva foi implementada em nosso sistema. Logo, obstada sua finalidade, não haveria razão para ela continuar em vigor.

¹²⁸ MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: da Impossibilidade de Restituição/ Complementação Originada de Diferença entre o preço presumido e o preço real na substituição tributária “para frente”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 71, ago., 2001, p. 35.

5 – ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Em que pese toda a argumentação doutrinária defendendo a inconstitucionalidade da técnica da substituição tributária progressiva, o Supremo Tribunal Federal, em julgado recente, referente à ação direta de inconstitucionalidade nº 1.851-4/Alagoas, decidiu, por maioria de votos, pela constitucionalidade do instituto. Ademais, asseverou que a restituição do tributo pago somente poderia ocorrer quando o fato gerador não se verificasse concretamente, e não quando se verificasse em valor distinto do presumido, ou seja, quando houvesse diferença entre a base de cálculo presumida, sobre a qual foi antecipado o tributo, e a base de cálculo real, ocorrida posteriormente. Veja-se, assim, a ementa da decisão:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

Todavia, conforme se verifica das últimas decisões existentes a cerca das ações diretas de inconstitucionalidade de nº 2675 e nº 2777, o Supremo Tribunal Federal, ainda que mantendo a decisão de constitucionalidade da técnica em questão, vem mudando seu entendimento no que tange a restituição do valor pago, utilizando-se de uma interpretação mais extensiva, no sentido de que ela pode ocorrer tanto quando o fato realmente não se materializa quanto nos casos em que o pagamento é feito a maior (base de cálculo estimada é superior a base de cálculo real). Embora ainda não haja um julgado definitivo em relação a tais ações, cumpre destacar aqui o entendimento exposto pelo relator da ADIN 2777/SP, Min. Cezar Peluso, conforme consta no informativo de nº 428:

Assim, a necessidade jurídica de devolução, no caso de o fato gerador “legitimante” ser inferior ao presumido, é consequência lógico-jurídica do sistema, e não benefício fiscal. Ressaltou, no ponto, que a cláusula de devolução prevista no art. 150, § 7º, da CF, que não admite interpretação literal, nem restritiva, sob pena de ofensa da competência tributária estabelecida na CF e ao princípio da vedação ao confisco, postula e supõe a provisoriedade do recolhimento antecipado, pois, se o fato gerador presumido fosse definitivo, também não se poderia admitir devolução quando o fato legitimante não se realizasse. Acrescentou que a obrigação de restituir o tributo retido a maior teria por fundamento a absoluta falta de competência constitucional do Estado para tributar qualquer parcela que ultrapassasse o valor real da operação ocorrida, o que se daria tanto no caso de não se realizar a operação presumida em sua totalidade quanto no de se realizar em valor inferior ao estimado.

Assim, por mais que a técnica da substituição tributária progressiva continue sendo considerada pela jurisprudência como constitucional, verifica-se uma tendência em se considerar devida a restituição do tributo em caso de pagamento a maior. Tal fato oferece mais validade ao instituto da substituição tributária progressiva, bem como uma maior garantia ao contribuinte, entretanto, como já restou consignado no capítulo anterior, está longe de tornar a técnica eficaz, visto que lhe traz algumas desvantagens, como o aumento no número de contribuintes a serem fiscalizados no que tange a variação do preço, o que, além de ser uma preocupação adicional ao Fisco, é algo extremamente complicado pela necessidade de se analisar cada contribuinte separadamente, uma vez que cada um pode ter praticado um preço real diferente. Assim, o melhor entendimento continua sendo no sentido da inconstitucionalidade da referida técnica.

CONCLUSÃO

O instituto da substituição tributária progressiva foi recepcionado no ordenamento infraconstitucional brasileiro com vistas a atender um pedido dos contribuintes do ICM, que, sendo vítimas da concorrência desleal gerada pela falta de pagamento do referido imposto, pleiteavam pela cobrança antecipada do mesmo. O fundamento e, ao mesmo tempo, argumento utilizado para se requerer tal cobrança antecipada era o fato de que assim o número de contribuintes diminuiria e, conseqüentemente, a fiscalização seria facilitada, o que evitaria a sonegação destes impostos e restabeleceria a livre concorrência.

Portanto, diante do exposto, pode-se concluir que o instituto em questão – também denominado de substituição tributária “para frente” – foi implementado com base no princípio da praticabilidade da tributação, tendo como fins primordiais dificultar a sonegação por parte dos contribuintes e facilitar a fiscalização por parte do Fisco. Logo, como tais objetivos foram, a princípio, realmente alcançados, esta técnica foi estendida a outras mercadorias, assim como a outros impostos, chegando, em 1933, por intermédio da emenda constitucional nº 3, a ser recepcionada em nosso ordenamento constitucional.

Ocorre que a substituição tributária progressiva é dotada de algumas características peculiares, o que a difere em vários aspectos das outras técnicas de arrecadação tributária. Destaque-se, primeiramente, que ela utiliza como fato gerador do tributo um fato futuro e incerto, de provável ocorrência. Presume-se, portanto, que determinada operação irá ocorrer ou que determinado serviço será prestado, define-se o sujeito passivo – o substituto tributário – e dele é exigido, antecipadamente, o pagamento de um tributo. Assim, como o fato gerador é presumido, o valor a ser pago a título de tributo também será presumido, visto que calculado a partir de uma base de cálculo estimada.

Todavia, compelir um sujeito a efetuar o pagamento de um tributo anteriormente à concretização da hipótese de incidência da norma tributária é inviável, primeiramente, por inverter a lógica da incidência tributária, assim como, por instituir tributo sem suporte fático, o que o nosso sistema não autoriza. Obrigar o sujeito a arcar com um imposto fictício fere, primeiramente, o princípio da tipicidade, uma vez que não há como se verificar se o fato concreto ostenta todos os aspectos previstos na norma tributária, o que permitiria a incidência desta, além de violar o

princípio da segurança jurídica, uma vez que gera, indubitavelmente uma instabilidade no campo das relações jurídicas, tanto em razão da absoluta incerteza acerca da realização do evento, quanto pela sujeição do particular a arcar com um tributo que ele nem sabe se será devedor.

É inegável, ainda, que constranger o sujeito a realizar o pagamento de um tributo em valor que não se sabe se é devido, visto que calculado mediante uma base de cálculo presumida, e não efetivamente ocorrida, infringe frontalmente o princípio da capacidade contributiva, pois implica em oneração de seu patrimônio em quantia que nem sempre é devida e em desacordo com sua capacidade de contribuição ao Fisco. Ademais, além de ferir o princípio da capacidade contributiva, tal fato fere o princípio da isonomia, visto que enseja indevido benefício a uns – quando a base de cálculo utilizada acaba sendo menor do que a realmente ocorrida – e imerecido prejuízo a outros – quando a base de cálculo é presumida a maior.

Não se pode deixar de ressaltar, também, que o pagamento antecipado de um tributo pode, ainda, ocasionar o confisco e o enriquecimento sem causa do Estado quando ele é realizado em valor maior do que real débito, o que, sem dúvidas, gera o efetivo prejuízo do contribuinte. Ora, se o tributo é pago em valor maior do que o devido e não é restituído, é evidente a apropriação pelo Fisco de valor que não o é cabível e o prejuízo econômico do contribuinte, conseqüências evidentemente vedadas pelo nosso ordenamento constitucional.

Por fim, cumpre destacar que a garantia de restituição do tributo quando o fato gerador não ocorrer – inovação implementada quando da recepção da substituição tributária progressiva em nossa Magna Carta, artigo 150, § 7º, mediante a emenda constitucional 3/93 – não é suficiente para legitimar o instituto em questão. A interpretação literal do referido artigo constitucional leva ao entendimento de que a restituição apenas pode ser efetuada em caso de não realização do fato gerador, não se estendendo para os casos em que o fato gerador ocorrer com a base de cálculo diferente da estimada, entendimento este exposto pelos ministros do STF no julgamento da ação direta de inconstitucionalidade nº 1.851-4/ Alagoas. Em face disto, independentemente da garantia estabelecida, a norma continua sendo inconstitucional por ferir o princípio da vedação de confisco, e, conseqüentemente, por onerar o patrimônio do contribuinte indevidamente, visto que o sujeito que efetua pagamento em valor maior do que o devido não tem direito a ser restituído.

Aliás, por mais que se pudesse ampliar a garantia de restituição para os casos em que o pagamento fosse feito a maior – conforme vêm entendendo alguns ministros do STF em seus votos proferidos no julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade de nº 2675 e nº 2777, as quais se encontram até o presente momento sob julgamento – o instituto, ainda assim, não seria eficaz, visto que inúmeras vantagens objetivadas com a criação dele seriam anuladas, bem como seu fim de facilitação da fiscalização. É evidente que permitir a restituição de todo e qualquer contribuinte que tenha realizado pagamento antecipado em valor maior do que o devido traz ao Fisco uma nova preocupação, e conseqüentemente, uma nova obrigação, qual seja, a verificação de que tal fato realmente ocorreu. Logo, o número de contribuintes a serem avaliados aumentaria, tornando a fiscalização maior e, sem dúvida, mais complicada, fato que resultaria na oneração do já atarefado aparelho fiscal. Assim, o objetivo da substituição tributária progressiva, qual seja a praticidade na fiscalização e arrecadação de impostos seria desnaturado, tornando-se nula a razão de sua existência.

Portanto, muito embora o Supremo Tribunal Federal tenha, em julgado recente, decidido pela constitucionalidade da substituição tributária progressiva, o melhor entendimento é aquela que defende a sua inconstitucionalidade, em face da violação de alguns princípios constitucionais relevantes, e, conseqüentemente, do desrespeito às garantias e direitos dos cidadãos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

_____. _____. 5. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

_____. **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 49, jul./set., 1989.

BARRETO, Aires F. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito tributário**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1994.

BORGES, Arnaldo. **O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O Sujeito Ativo da obrigação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

_____. **ICMS**. 9. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 15. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo sobre tributação no ICMS, nos modelos regressivo e progressivo. **Temas de Direito Tributário – I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed., São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Sujeito Ativo e Passivo da relação jurídica tributária. Ives Gandra da Silva Martins (coord). **Curso de direito tributário**. v. 1, 5. ed., Belém: Cejup – Centro de Estudos de Extensão Universitária, vol. 1, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar ‘tipificante’ e praticidade no Direito Tributário. **I Congresso Internacional de Direito Tributário, Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FRATTARI, Rafael. Sopesamento de princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 70, jul., 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. Fato gerador presumido. **Cadernos de Direito tributário e finanças públicas**. São Paulo, n. 16, jul./set., 1996.

FONROUGE, Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. Trad.: Geraldo Ataliba e Marco Greco, São Paulo: Lael, 1973.

GASPAR, Walter. **ICMS Comentado**. 6. ed., Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 1998.

JARACH, Dino. **O fato imponible** - teoria geral de direito tributário substantivo. Trad.: Dejalma Campos. vol. 15., 1. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Cejup, 1986.

_____. Princípios constitucionais tributários. **Cadernos de Pesquisas tributárias**. São Paulo, n. 18, 1993. *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 7. ed., São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. A Substituição Tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 26, nov, 1997.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Lançamento do ICMS por presunção. **Revista Tributária e de finanças públicas**. São Paulo, v. 2, n. 7, abr./jun., 1994.

_____. A substituição Tributária do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1995.

MATTOS, Aroldo Gomes de Mattos. **ICMS – Comentários à LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: da Impossibilidade de Restituição/ Complementação Originada de Diferença entre o preço presumido e o preço real na substituição tributária “para frente”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 71, ago., 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **ICMS – Teoria e Prática**. 7. ed., São Paulo: Dialética, 2004.

_____. O princípio da capacidade contributiva e a substituição tributária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 90.

MENEZES, Paulo Lucena de. **Curso de direito tributário**. 8. ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2001.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários a Constituição de 1967, com a emenda 1-69**. Tomo II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional** – comentários, doutrinas e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Capacidade contributiva** – conteúdo e eficácia do princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 36.

RODRIGUES, Ulysses Renato Pereira. **Curso elementar de direito tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O regime da substituição tributária progressiva à luz dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. **Revista Dialética de direito Tributário**. São Paulo, n. 41, fev., 1999.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Trad.: Roque Antonio Carrazza, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade de tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.